

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Rozdělení společnosti s r. o. se vznikem nové společnosti

Distribution of a Limited Liability Company with the Formation of a New Company

Student:

Bc. Michaela Musialková

Vedoucí diplomové práce:

prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2013

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Michaela Musialková**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**
Specializace: **00 Účetnictví a daně**
Téma: **Rozdělení společnosti s r. o. se vznikem nové společnosti**
Distribution of a Limited Liability Company with the Formation of a New Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Právní úprava a teoretická východiska rozdělení společnosti
3. Aplikace rozštěpení a odštěpení v konkrétní společnosti
4. Vyhodnocení rozdělení a doporučení pro zúčastněné podniky
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních společností a družstev*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 393 s. ISBN 978-80-7357-376-8.

SKÁLOVÁ, Jana a Pěva ČOUKOVÁ. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 430 s. ISBN 978-80-7357-485-7.

VOMÁČKOVÁ, Hana. *Účetnictví akvizic, fúzí a jiných transakcí (vyšší účetnictví)*. 4. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2009. 560 s. ISBN 978-80-7273-157-2.

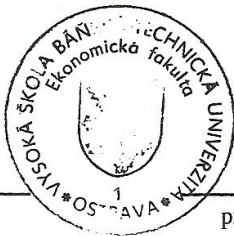
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežné prohlášení o samostatném vypracování diplomové práce

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně a uvedla jsem všechny použité podklady a literaturu.“

V Ostravě dne 24. 4. 2013

.....

Michaela Musialková

Obsah

1	Úvod	5
2	Právní úprava a teoretická východiska rozdělení	7
2.1	Právní úprava a vývoj rozdělení	7
2.1.1	Právní úprava přeměn v minulosti	7
2.1.2	Současný vývoj právní úpravy přeměn	7
2.1.3	Rozštěpení	9
2.1.4	Odštěpení	11
2.1.5	Porovnání odštěpení a rozštěpení se vznikem nové společnosti	12
2.2	Účetní souvislosti rozdělení	14
2.2.1	Projekt rozdělení	14
2.2.2	Rozhodný den	16
2.2.3	Účetní závěrka	19
2.2.4	Zahajovací rozvaha	21
2.2.5	Odložená daň a rozdělení	22
2.3	Oceňování při rozdělení	24
2.3.1	Metody oceňování	26
2.3.2	Důsledky ocenění jmění znalcem	30
2.3.3	Zachycení oceňování v účetnictví	31
2.3.4	Přecenění v oblasti aktiv a pasiv	33
2.4	Daňové souvislosti rozdělení	35
2.4.1	Daň z příjmů právnických osob	36
2.4.2	Ostatní daňové povinnosti	38
3	Aplikace rozštěpení a odštěpení v konkrétní společnosti	41
3.1	Představení společnosti FERRMON a popis situace	41
3.2	Možné varianty řešení	42
3.3	Odštěpení	42
3.3.1	Harmonogram odštěpení	43
3.3.2	Konečná rozvaha společnosti FERRMON, spol. s r. o.	44
3.3.3	Projekt odštěpení	45
3.3.4	Rozdělení majetku	45

3.3.5	Oceňování – metoda účetní a substanční	46
3.3.6	Zaúčtování přecenění majetku a odložené daně k 1. 1. 2013.....	49
3.3.7	Zahajovací rozvaha společnosti FERRMON sestavená k 1. 1. 2013.....	51
3.3.8	Zahajovací rozvaha společnosti MK nemovitosti sestavená k 1. 1. 2013.....	51
3.4	Rozštěpení	53
3.4.1	Harmonogram rozštěpení	54
3.4.2	Konečná rozvaha společnosti FERRMON, spol. s r. o.	55
3.4.3	Projekt rozštěpení	56
3.4.4	Rozdělení majetku.....	56
3.4.5	Oceňování – metoda účetní a substanční	57
3.4.6	Zaúčtování a vznik oceňovacího rozdílu a odložené daně – MK nemovitosti.	60
3.4.7	Zahajovací rozvaha společnosti MK nemovitosti sestavená k 1. 1. 2013.....	62
3.4.8	Zaúčtování a vznik oceňovacího rozdílu a odložené daně - FERRMONT.....	64
3.4.9	Zahajovací rozvaha společnosti FERRMONT sestavená k 1. 1. 2013	65
4	Vyhodnocení rozdělení a doporučení pro zúčastněné podniky.....	67
4.1	Vyhodnocení odštěpení	67
4.2	Vyhodnocení rozštěpení	68
4.3	Doporučení pro zúčastněné podniky	70
5	Závěr.....	72
	Seznam použité literatury	73
	Seznam zkratk	76
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Obchodní společnost můžeme chápat jako jakýsi živý organismu, který v určitém okamžiku vzniká, během své činnosti se mění a později zaniká. V současném ekonomickém prostředí, které silně ovlivnila celosvětová finanční krize, dochází k mnoho změnám, právního, politického či společenského charakteru. Mnoho podniků se v této problematické době snaží reagovat na veškeré změny a uchyluje se k přeměnám.

Přeměna je proces, ve kterém dochází ke spojování, nebo naopak k rozdělování podniků, tento proces lze uskutečnit formou fúze – sloučením nebo splynutím, rozdělením – odštěpením či rozštěpením, převodem jmění na společníka nebo změnou právní formy.

Má práce bude zaměřena na rozdělení společnosti s ručením omezeným se vznikem nové společnosti, které aplikuji na konkrétní společnost FERRMON.

Důvodem pro volbu tohoto tématu diplomové práce pro mě byl zájem o přeměny a specifické činnosti (oceňování, odložená daň, stanovení rozhodného dne, sestavení zahajovací rozvahy, atd.), které s nimi souvisí. Jedná se sice o složitou problematiku, ale o to více je pro mě zajímavá, jako pro studentku oboru Účetnictví a daň, z pohledu účetního i daňového.

Společnost FERRMON jsem si zvolila, protože již řadu let pracuji jako brigádnice na jejím účetním a ekonomickém úseku. Zním tedy současnou situaci, ve které se FERRMON nachází, ale také účetní metody a postupy využívané podnikem. Jsem seznámena s účetními závěrkami, daňovými přiznáními a ostatními výkazy, které FERRMON sestavoval v posledních účetních obdobích.

Společnost FERRMON se v roce 2012 rozhodla pro oddělení nemovitostí od výrobní činnosti. Hlavním důvodem byly příliš vysoké náklady na správu výrobních hal. Společnost chce budovy využívat i nadále při své výrobě, ale již je nechce mít zahrnuté ve svém majetku. Pro společnost by bylo ideální, kdyby si budovy pouze najímala a měsíčně platila nájemné na základě fakturace. Vedení podniku se rozhodlo pro rozdělení se vznikem nové společnosti s názvem MK nemovitosti, na kterou budou budovy a pozemky převedeny. Kterou z variant bych podniku doporučila? Odštěpení či rozštěpení?

Cílem mé práce je aplikovat problematiku rozštěpení a odštěpení na společnost s ručením omezeným FERRMON a doporučit vedení podniku, která z variant je pro něj vhodnější. Smyslem práce je podat komplexní obraz, na teoretické i praktické úrovni, o tom jak rozštěpení a odštěpení probíhá a jaké problémy v souvislosti s touto přeměnou vznikají.

K naplnění výše uvedeného cíle bude práce členěna do pěti kapitol. Druhá kapitola se bude zabývat právní úpravou a vývojem rozdělení v současnosti i v minulosti, účetními souvislostmi rozdělení (projekt rozdělení, rozhodný den, účetní závěrka, zahajovací rozvaha, odložená daň), oceňováním a daňovými souvislostmi.

Ve stěžejní části své práce budu aplikovat rozštěpení a odštěpení na konkrétní společnost FERRMON, s. r. o., která se již řadu let zabývá výrobou a montáží ocelových konstrukcí. Tato kapitola bude rozčleněna na část týkající se odštěpení a na část zabývající se rozštěpením společnosti s ručením omezeným. Každá z těchto částí se bude zabývat projektem přeměny a jeho obsahem, stanovením rozhodného dne, harmonogramem prací, rozdělením majetku mezi nástupnické společnosti, oceňováním (metoda na základě účetní hodnot a metoda substanční), zaúčtováním oceňovacího rozdílu z přecenění a odloženou daní. K 1. 1. 2013 pak bude sestavena zahajovací rozvaha nástupnických společností. V rámci odštěpení bude vyhotovena zahajovací rozvaha i za rozdělovanou společnost FERRMON.

Čtvrtá kapitola diplomové práce se bude zabývat vyhodnocením odštěpení a rozštěpení a případnými doporučeními pro zúčastněné podniky.

Závěr práce se bude týkat výběru varianty rozdělení, která je pro FERRMON výhodnější.

2 Právní úprava a teoretická východiska rozdělení

2.1 Právní úprava a vývoj rozdělení

2.1.1 Právní úprava přeměn v minulosti

Prvé parciální právní úpravy fúzí a rozdělení s. r. o., a. s. a družstev znaly již právní předpisy starorakouské a prvorepublikové. Po r. 1945 byly tyto předpisy dílem zrušeny bez náhrady, dílem ponechány v torzovité podobě předpisů o sloučení, splynutí a rozdělení národních podniků a také družstev. Tato úprava neměla prakticky nic společného s moderní úpravou přeměn tak, jak se vyvíjela ve vyspělém světě.

Novodobá historie tzv. přeměnového práva se začíná odvíjet od přijetí obchodního zákoníku. Zde byla právní úprava přeměn zcela nevyhovujícím způsobem upravena v ust.

§ 69 OZ v původním znění, s tím, že u jednotlivých forem obchodních společností a družstev existovala dílčí zvláštní ustanovení. Tato úprava byla i po první novele č. 142/1996 Sb. ve flagrantním rozporu s požadavky ES/EU. V r. 2005 vznikla nutnost transponovat do českého právního systému přeshraniční fúze kapitálových společností. Desátá směrnice nabyla účinnosti dne 15. 12. 2005. Členské státy ji byly povinny transponovat do 15. 12. 2007. Z těchto důvodů v roce 2008 vstoupil v platnost zákon o přeměnách obchodních společností a družstev č. 125/2008 Sb.¹

2.1.2 Současný vývoj právní úpravy přeměn

Dne 1. ledna 2012 nabyl účinnosti zákon č. 355/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 355/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Tímto zákonem byl zásadně změněn zákon, jímž se řídí přeměny obchodních společností a družstev. Základním impulzem provedené novelizace byla povinnost České republiky implementovat směrnici Evropského parlamentu a Rady 2009/109/ES ze dne 16. září 2009, kterou se mění směrnice Rady 77/91/EHS, 78/855/EHS a 82/891/EHS a směrnice 2005/56/ES, pokud jde o požadavky na předkládání zpráv a dokumentaci v případě fúzí a rozdělení, z níž vzešel zásadní

¹ DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních společností a družstev*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 432 s. ISBN 978-80-89364-07-7.

požadavek na připuštění možnosti plnit informační povinnosti zúčastněných společností elektronicky (směrnice 2009/109/ES).²

Základní důvody pro novelu ZoPS 2012 byly:

- posílení ochrany minoritních společníků z důvodu rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva,
- nejednotnost terminologie, která vyvolávala nejednoznačnosti ve výkladu,
- chybějící nebo nedostatečná úprava určitých procesů (např. okamžik stanovení výměnného poměru, nadbytečné administrativní podmínky, forma projektu přeměny, úloha notáře v procesu rozdělení, schvalování projektu rozdělení),
- komplexní úprava přeshraničních přeměn.

Dle mého názoru bylo hlavním cílem změny ZoPS omezení informativních povinností a přednastavení povinného uveřejňování informací takovým způsobem, aby mohlo dojít k úspoře nákladů a zveřejňování informací pomocí nejnovějších technologických trendů.

V ZoPS se přeměnou rozumí fúze společnosti nebo družstva, rozdělení společnosti nebo družstva, převod jmění na společníka, změna právní formy a přeshraniční přemístění sídla. Termín přeměna obchodní společnosti označuje procesy, při nichž dochází k právnímu spojování nebo rozdělování podniků, popřípadě ke kombinaci uvedených procesů do jednoho nebo více právních nástupců – nástupnických obchodních společností. Termín přeměna je užíván i pro změnu právní formy obchodní společnosti, tj. pouhou změnu vnitřních poměrů existující obchodní společnosti.³

Hlavní formy a typy přeměn jsou:

- fúze – fúze může mít formu sloučení nebo splynutí,
- rozdělení – rozdělení může mít formu rozštěpení nebo odštěpení,
- převod jmění na společníka,
- změna právní formy.

² DĚDIČ, Jan. *Novinky v právní úpravě přeměn obchodních společností a družstev*. Obchodně právní revue, 2012, roč. 4, č. 1, s. 9 – 17. ISSN 1803-6554.

³ <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/premeny-obchodnich-spolecnosti-opu/1000818/51717/>

2.1.3 Rozštěpení

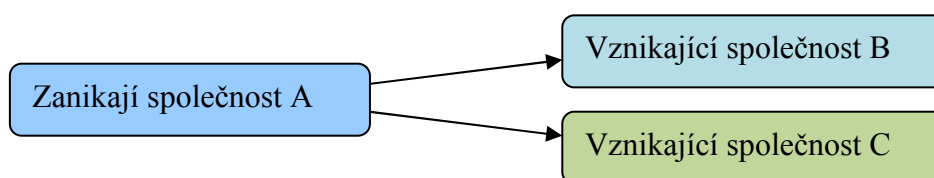
Novela ZoPS z roku 2012 zavádí pojem rozštěpení. Rozštěpením rozdělovaná obchodní společnost zaniká a jejímu zániku předchází zrušení bez likvidace. Charakteristické je, že veškerý majetek a závazky rozdělované společnosti přecházejí v dohodnutém rozdělení na nástupnické společnosti a společníci zanikající společnosti přecházejí rovněž do nástupnických společností. Společníci přecházejí do nástupnických společností všichni ve stejném poměru, v jakém byli ve společnosti zanikající, nebo (je-li to schváleno) mohou přejít různě v jiném poměru do nástupnických společností. Pro tyto varianty je používáno označení rozdělení rovnoměrné a nerovnoměrné. V praxi převažuje především rozdělení rovnoměrné.⁴

ZoPS uvádí tyto formy rozštěpení:

- 1) rozštěpení na více vznikajících společností – rozštěpení se vznikem nové či nových společností*

Při rozštěpení se vznikem nových obchodních společností nebo dosavadní obchodní společnost zaniká bez likvidace a vznikají tu dvě anebo více nástupnických společností. Jméno zanikající obchodní společnosti přechází včetně všech závazků na nové subjekty, které teprve nyní vznikají. Na nástupnické společnosti přechází veškerá práva a povinnosti zanikajícího subjektu, včetně všech práv a povinností z pracovněprávních vztahů.⁵

Obr. č. 2. 1 Rozštěpení se vznikem nové či nových společností



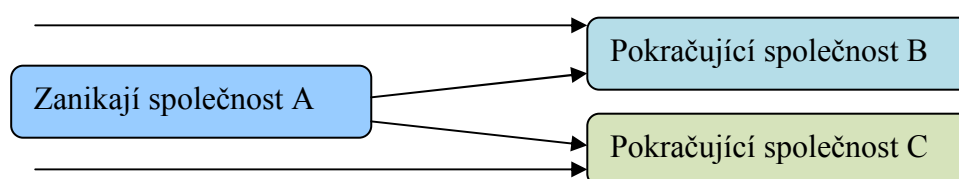
⁴ BULLA, Miroslav a kolektiv autorů. *Účetnictví podnikatelů 2010*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 664 s. ISBN 978-80-89364-07.

⁵ DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních společností a družstev*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 432 s. ISBN 978-80-89364-07-7.

2) rozštěpení na více již existujících společností – rozštěpení sloučením

Při rozštěpení sloučením dochází k zániku obchodní společnosti, jejíž jednotlivé části jmění přechází včetně všech závazků na dvě nebo více jiných již existujících obchodních společností. Jak můžete vidět v následujícím schématu, nedochází ke vzniku nových subjektů. Na nástupnické společnosti přechází veškerá práva a povinnosti zanikajícího subjektu, včetně všech práv a povinností z pracovněprávních vztahů.⁶

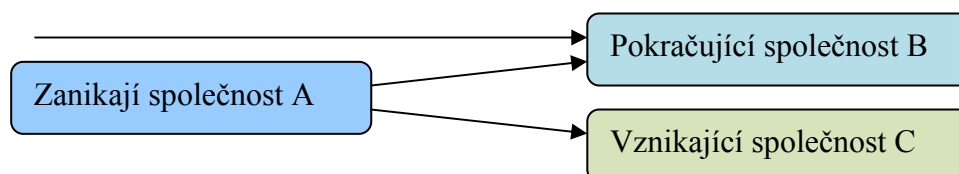
Obr. č. 2. 2 Rozštěpení sloučením



3) kombinace rozštěpení sloučením a rozštěpení se vznikem nové či nových společností

Při kombinované rozštěpení vždy vzniká nejméně jedna nástupnická společnost, která přejímá část jmění zanikající obchodní společnosti, a nejméně jedna již existující obchodní společnost přejímá jinou část jmění zanikající společnosti.

Obr. č. 2. 3 Kombinace obou variant



⁶ DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních společností a družstev*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 432 s. ISBN 978-80-89364-07-7.

2.1.4 Odštěpení

Rozdělení odštěpením se vyznačuje tím, že rozdělovaná obchodní společnost nezaniká. Z rozdělované společnosti se odštěpení jedna nebo více částí obchodního jmění, tj. majetku a závazků, které přecházejí na nástupnickou společnost. Z odštěpovaného obchodního jmění vznikají buď nové společnosti, nebo se odštěpované obchodní jmění slučuje s jinou, již existující společností nebo mohou nastat i kombinace variant.⁷

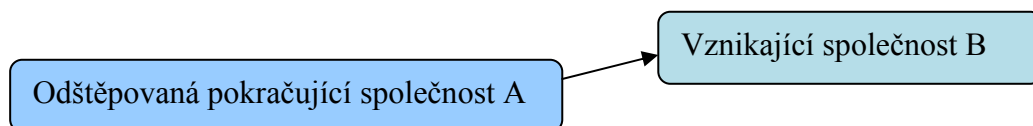
ZoPS připouští i tzv. odštěpení od nuly, tedy že někteří společníci opouští původní společnost a stávají se pouze společníky nástupnické společnosti vzniklé odštěpením a jiní společníci zůstávají společníky pouze v původní společnosti. Odštěpení společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti s ukončením účasti jednoho nebo více společníků v rozdělované společnosti je přípustné pouze tehdy, pokud je schváleno jednomyslně všemi společníky rozdělované společnosti.⁸

ZoPS uvádí tyto formy odštěpení:

- 1) *odštěpení na jednu nebo více nově vznikajících společností – odštěpení se vznikem nové či nových společností*

Při odštěpení touto formou dochází k přechodu odštěpované části jmění na jednu nebo více nově vznikajících obchodních společností.

Obr. č. 2. 4 Odštěpení se vznikem nové či nových společností nebo družstev



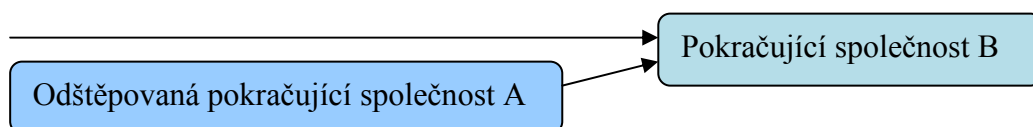
⁷ BULLA, Miroslav a kolektiv autorů. *Účetnictví podnikatelů 2010*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 664 s. ISBN 978-80-89364-07.

⁸ SKÁLOVÁ, Jana a Pěva Čouková. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 436 s. ISBN 978-80-7357-485-7.

2) *odštěpení na jednu nebo více již existujících společností – odštěpení sloučením*

Při odštěpení sloučením dochází k přechodu odštěpované části jmění rozdělované obchodní společnosti na jinou, již existující obchodní společnost nebo družstvo.

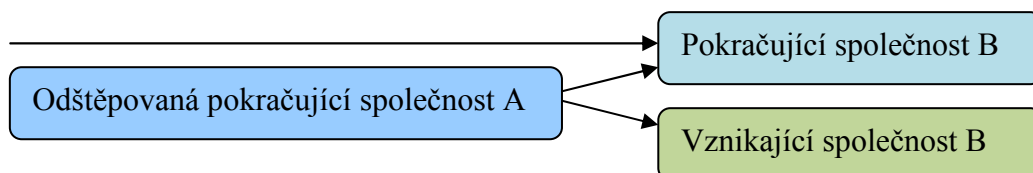
Obr. č. 2. 5 Odštěpení sloučením



3) *kombinace odštěpení sloučením a odštěpení se vznikem nové či nových společností*

Při kombinaci obou výše uvedených forem odštěpení dochází k přechodu odštěpované části jmění na jednu nebo více nově vznikajících obchodních společností a k přechodu jiné části tohoto jmění na nejméně jednu již existující společnost.

Obr. č. 2. 6 Kombinace obou forem



2.1.5 Porovnání odštěpení a rozštěpení se vznikem nové společnosti

Chtěla bych zdůraznit, že ve své práci se zaměřím na rozštěpení a odštěpení se vznikem nové společnosti. V následující tabulce proto porovnávám pouze odštěpení a rozštěpení se vznikem nové nebo nových společností.

Tab. č. 2. 1 Porovnání odštěpení a rozštěpení se vznikem nové společnosti

Charakteristika	Rozštěpení se vznikem nové nebo nových společností	Odštěpení se vznikem nové nebo nových společností
Původní společnost	Zaniká a jejímu zániku předchází zrušení bez likvidace.	NEZANIKÁ.
Majetek a závazky původní společnosti	PŘECHÁZÍ na nově vznikající nástupnickou nebo nástupnické společnosti	Vyčleněná (odštěpená) část majetku PŘECHÁZÍ na nově vznikající nástupnickou společnost.
Společníci	Společníci se mohou stát společníky jen jedné nebo některých nástupnických společností.	Společníci rozdělované společnosti zůstávají jejími společníky a jsou společníky i nově vznikající společnosti.
Ocenění jmění společnosti	ZANIKAJÍCÍ společnost je povinna nechat ocenit své jmění posudkem znalce.	ROZDĚLOVANÁ společnost je povinna ocenit pouze odštěpovanou část jmění. Zbytek jmění zůstávající v rozdělované společnosti se NEPŘECEŇUJE.
Převzetí obchodní firmy	JE MOŽNÉ.	NENÍ MOŽNÉ.
Základní kapitál	Při rozštěpení NEMŮŽE být základní kapitál vyšší než hodnota čistého obchodního majetku zanikající společnosti.	Při odštěpení základní kapitál odštěpené společnosti NEVZNIKÁ rozdělením základního kapitálu rozdělované společnosti, neboť tato společnost dále funguje.

V případě rozštěpení původní společnost zaniká zrušením, zatímco v případě odštěpení původní společnost nezaniká. Další rozdíl je v oceňování majetku a závazků, u rozštěpení se oceňuje veškerý majetek, který přechází na nově vznikající společnosti, a u odštěpení se oceňuje pouze odštěpovaná část majetku. Rozdíl je také v možnosti převzetí obchodní firmy. V případě rozštěpení je převzetí možné a v případě odštěpení to zákon nedovoluje.

2.2 Účetní souvislosti rozdělení

Významnou složkou jsou při přípravě a realizaci přeměny nejen obchodněprávní normy, ale zejména účetní řešení na bázi platných účetních norem a všeobecně uznávaných účetních zásad a předpokladů.

Základní vnitrostátní právní předpisy, které regulují účetní souvislosti přeměn obchodních společností, jsou:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění,
- Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- České účetní standardy pro podnikatele, zejména ČÚS 011 Operace s podnikem, popř. ČÚS 008 – Operace s cennými papíry, ČÚS 009 – Deriváty a ČÚS 014 – Dlouhodobý finanční majetek.⁹

2.2.1 Projekt rozdělení

Před uskutečněním přeměny si musí společníci uvědomit, jaký typ rozdělení chtějí realizovat. Musí se rozhodnout, zda je pro podnik vhodnější forma rozštěpení nebo odštěpení. Rozdělení obchodní společnosti se provádí podle tzv. projektu rozdělení, který vypracují statutární orgány zúčastněných obchodních společností. Tento projekt je základním dokumentem při přípravě rozdělení a musí mít písemnou formu. Projekt rozdělení musí být schválen ve stejném znění všemi zúčastněnými obchodními společnostmi způsobem přímo stanoveným ZoPS, musí obsahovat zákonem požadované údaje a musí být schválen ve znění, v jakém byl zveřejněn.¹⁰ Musíme si uvědomit, že v ZoPS je uvedena obecná úprava týkající se projektu rozdělení, tato úprava však musí být doplněna o specifické údaje pro rozdělení společnosti s ručením omezeným. *Novela ZoPS podle mého názoru přinesla zúžení náležitostí projektu přeměny, týká se to zejména přenesení struktury závazků do zahajovací rozvahy a*

⁹ VOMÁČKOVÁ, Hana. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. Praha: Bova Polygon, 2009, 560 s. ISBN 978-80-7273-157-2.

¹⁰ SKÁLOVÁ, Jana a Pěva Čouková. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 436 s. ISBN 978-80-7357-485-7.

údajů, které musí projekt rozdělení obsahovat. Zúžení administrativních podmínek se dotklo zveřejnění projektu přeměny. Nově je možné uveřejnit projekt přeměny, i s upozorněním pro věřitele na jejich práva, na internetových stránkách společnosti namísto uložení projektu do sbírky listin a zveřejnění oznámení a upozornění v Obchodním věstníku. Odkaz na tuto internetovou stránku musí být v Obchodním věstníku uveřejněn 1 měsíc před dnem, kdy má být přeměna schválena.

Projekt rozdělení musí obsahovat alespoň:

- firmu a sídlo všech zúčastněných a nových společností, jejich právní formu a identifikační číslo,
- při rozštěpení i odštěpení výměnný poměr,
- rozhodný den rozdělení,
- určení, jaký majetek a jaké závazky přecházejí na nástupnickou společnost nebo zůstávají v rozdělované společnosti při odštěpení,
- při rozdělení se vznikem nových společností nebo družstev – společenskou smlouvu, zakladatelskou listinu nebo stanovy všech nástupnických společností,
- při rozštěpení určení, na kterou nástupnickou společnost přechází daňová povinnost.¹¹

Výměnný poměr musí být vhodný a odůvodněný. Není-li výměnný poměr přiměřený tržní hodnotě nebo ocenění učiněnému kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce (dále jen „reálná hodnota“) podílu společníka nebo člena zanikající společnosti, musí být poskytnut doplatek, ledaže se tohoto práva vzdal. Reálná hodnota se stanovuje podle § 27 odst. 4 písm. a) a b) zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění zákona č. 437/2003 Sb.¹²

Má práce se zaměřuje na rozštěpení a odštěpení společnosti s ručením omezeným, proto níže uvedu specifika týkající se projektu rozdělení společnosti s ručením omezeným.

Projekt rozdělení společnosti s ručením omezeným obsahuje dále údaje o:

- výši vkladu, rozsahu jeho splacení a výši obchodního podílu každého společníka v zúčastněné společnosti před zápisem rozdělení do obchodního rejstříku,

¹¹ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů - § 250, odst. 1

¹² SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 264 s. ISBN 978-80-7357-967-8.

- tom, zda obchodní podíl společníka zanikající nebo rozdělované společnosti podléhá výměně nebo, že jeho účast zaniká,
- tom, zda se mění výše vkladu nebo obchodního podílu dosavadního společníka nástupnické společnosti při rozdělení sloučením nebo rozdělované společnosti při odštěpení,
- o výši vkladu rozsahu jeho splacení a o výši obchodních podílů každého společníka, jehož obchodní podíl se vyměňuje.¹³

Neplatnost přeměny

Návrh na řízení ve věci neplatnosti projektu přeměny musí být podán ve lhůtě 3 měsíců ode dne přijetí usnesení valné hromady nebo členské schůze. Důvodem podání nemůže být skutečnost, že výměnný poměr není vhodný nebo odůvodněný. O neplatnosti může rozhodnout jen soud. Po zápisu přeměny do obchodního rejstříku nelze zápis zrušit, nelze se dovolávat neplatnosti projektu přeměny i usnesení schvalující valné hromady.¹⁴

2.2.2 Rozhodný den

Rozhodným dnem rozdělení se rozumí den, od něhož se jednání zanikající společnosti nebo zanikajících společností nebo rozdělované společnosti považují z účetního hlediska za jednání uskutečněná na účet nástupnické společnosti nebo nástupnických společností. Při rozdělení odštěpením nastávají výše uvedené účinky jen ve vztahu k těm jednáním, která se týkají majetku nebo závazků, který podle projektu rozdělení přechází na nástupnickou společnost. Novela, která vstoupila v účinnost 1. 1. 2012, výrazně změnila přístup k vymezení rozhodného dne. Hlavním důvodem změny je skutečnost, že některé členské státy Evropské unie spojily rozhodný den se dnem zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Se společnostmi, které si takto nastavily rozhodný den, by pro české podniky byla možnost realizace přeměny jen velmi obtížná.

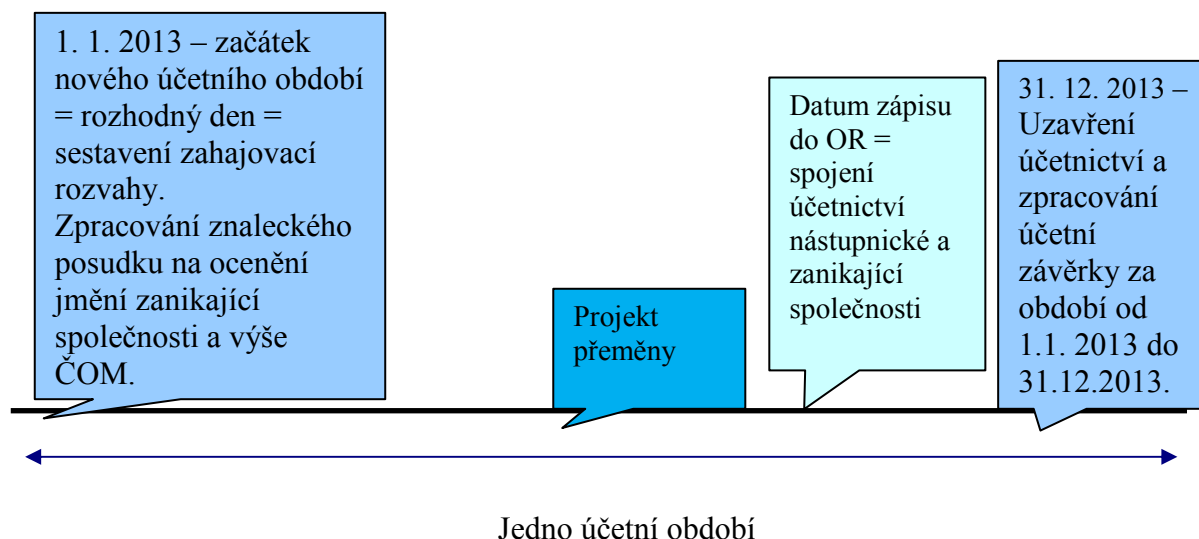
¹³ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů - § 280, odst. 1, písm. a), b), c), d).

¹⁴ VOMÁČKOVÁ, Hana. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. Praha: Bova Polygon, 2009. 560 s. ISBN 978-80-7273-157-2.

Rozhodný den může být stanoven:

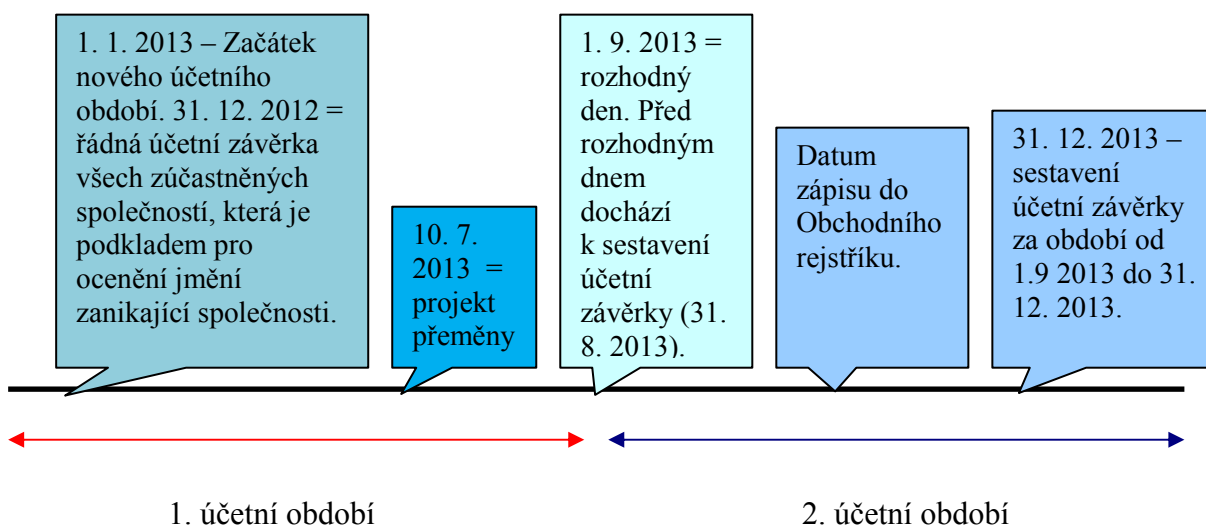
- 1) rozhodný den přeměny následuje bezprostředně po řádné, resp. mimořádné účetní závěrce,

Obr. č. 2. 7 Rozhodný den následuje bezprostředně po účetní závěrce



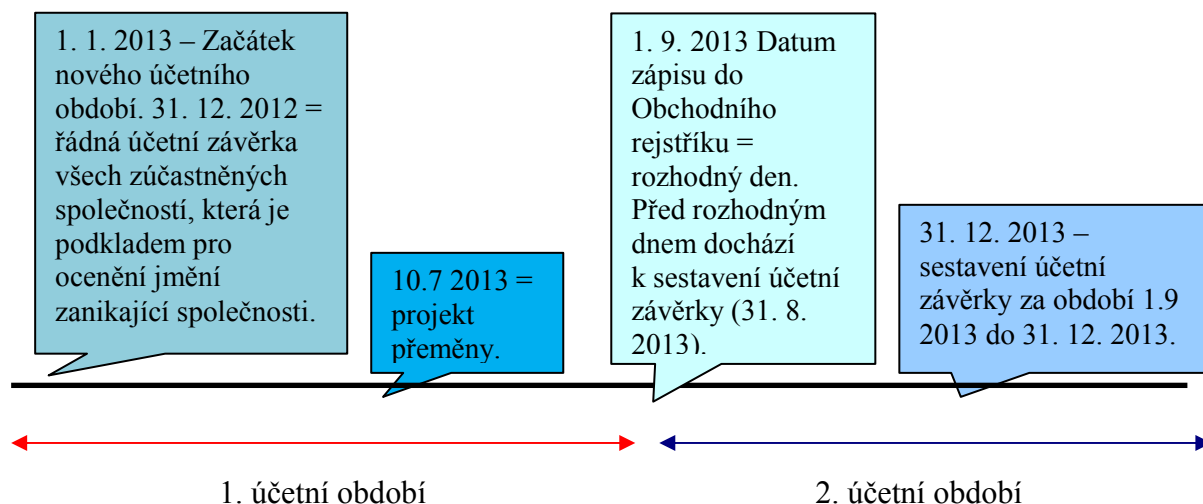
- 2) rozhodný den je spojen se zápisem do Obchodního rejstříku, rozhodný den následuje až po projektu přeměny

Obr. č. 2. 8 Rozhodný den následuje až po projektu přeměny



3) rozhodný den je stejný jako den zápisu rozdělení do obchodního rejstříku

Obrázek č. 2. 9 Rozhodný den je totožný se dnem zápisu do obchodního rejstříku



Zákon o účetnictví spojuje rozhodný den s počátek účetního období, velice často proto účetní jednotky volí rozhodný den na počátek kalendářního nebo hospodářského měsíce. Může se však stát, že účetní jednotka zvolí jiný den než je počátek účetního období, v tomto případě účetní období začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem, ve kterém byl proveden zápis přeměny do obchodního rejstříku (jedná se o nástupnickou společnost). Je možné, že se nástupnická společnost dostane do situace, kdy její účetní období přesáhne 12 měsíců. Je otázkou, zda je tato skutečnost záměrem nebo omylem.

Z praxe je často viditelný omyl, který souvisí se stanovením rozhodného dne. Rozhodný den je stanoven na 1. 1. a společnost plánuje provést zápis rozdělení do obchodního rejstříku do 31. 12., podání návrhu však nechá až na prosinec a může se stát, že k právnímu účinku přeměny dojde až v lednu následujícího roku.

Přínos nové právní úpravy je zcela jistě nesporný, je však otázkou, zda toto nové vymezení rozhodného dne bude užíváno i v případě tuzemských přeměn nebo, zda se setrvá na zažitém konceptu, kdy rozhodný den předchází projektu rozdělení. Mým názorem je, že většina firem, která se rozhodne pro přeměnu (netýká se přeshraničních fúzí) se v praxi bude stejně řídit zažitým konceptem rozhodného dne.

2.2.3 Účetní závěrka

Účetní období u rozdělované společnosti a společnosti nástupnické začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem účetního období, ve kterém byl proveden zápis přeměny do obchodního rejstříku. Tento den nesmí předcházet o více než 12 měsíců den, v němž bude podán návrh na zápis rozdělení do obchodního rejstříku. Účetní období může trvat buď do konce účetního období (kalendářního nebo hospodářského roku), ve kterém došlo ke stanovení rozhodného dne, nebo až do konce následného účetního období po stanovení rozhodného dne. Délka účetního období je odvislá od toho, kdy „se stihne“ zápis do obchodního rejstříku.¹⁵

Ke dni předcházejícímu rozhodný den sestavují zúčastněné účetní jednotky konečné účetní závěrky – řádné, příp. mimořádné. V případě, že je k datu vyhotovení projektu přeměny konečná účetní závěrka sestavena z údajů starších než 6 měsíců, je nutné sestavit mezitímní účetní závěrku, která však nesmí být ke dni zhotovení projektu přeměny starší než 3 měsíce.

Spolu s rozsáhlou novelou zákona o přeměnách, která nabyla účinnosti 1. 1. 2012, se změnil i obsah konečné účetní závěrky. Po řadě let se upustilo od účtování o přecenění majetku a závazků právě k datu sestavení konečné účetní závěrky. Nově se účtuje o přecenění majetku a závazků k rozhodnému dni rozdělení.

Řádná účetní závěrka bude sestavena tehdy, pokud bude den předcházející rozhodný den přeměny totožný s koncem účetního období, tj. hospodářského nebo kalendářního roku. Účetní jednotky sestavují účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým je den, kdy uzavírají účetní knihy. Řádnou účetní závěrku sestavují účetní jednotky k poslednímu dni účetního období a v ostatních případech sestavují mimořádnou účetní závěrku.

Mezitímní účetní závěrka se sestavuje tehdy, byla-li poslední řádná nebo mimořádná účetní závěrka, popřípadě konečná účetní závěrka sestavena z údajů ke dni, od něhož ke dni vyhotovení projektu rozdělení uplynulo více než 6 měsíců. Novela ZoPS z roku 2012 také vymezila, že výjimku z povinnosti sestavit mezitímní účetní závěrku má osoba, která se účastní přeměny, jestliže zveřejňuje pololetní finanční zprávu podle zákona upravujícího

¹⁵ [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9149v11968-rozdeleni-spolecnosti-odstepenim/?search_query=\\$index=828&search_results_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9149v11968-rozdeleni-spolecnosti-odstepenim/?search_query=$index=828&search_results_page=1)

podnikání na kapitálovém trhu a zpřístupňuje ji společníkům zákonem stanoveným způsobem. Další novinka spočívá v tom, že mezitímní účetní závěrka se nevyžaduje, jestliže se k tomu všichni společníci nebo členové všech osob zúčastněných na rozdělení písemně dohodnou. Hlavním důvodem pro sestavení mezitímní účetní závěrky při rozdělení je podat společníkům zúčastněných podniků dodatečné informace o tom, jak se vyvíjely společnosti od rozhodného dne přeměny a nedošlo-li k významné změně v hodnotě společnosti.

Schválení účetní závěrky a vazba na nové pojetí rozhodného dne

Se změnou rozhodného dne je spojen jeden významný důsledek, a to, že usnesení valné hromady o projektu rozdělení musí obsahovat i schválení konečné, případně i mezitímní účetní závěrky a zahajovací rozvahy pokud den přeměny předchází dni vyhotovení projektu přeměny. V ostatních případech se účetní závěrka schvaluje až po zápisu přeměny do obchodního rejstříku a zahajovací rozvaha se již neschvaluje. Tato problematika se zdá mnoha odborníkům nekonzistentní a je pravděpodobné, že bude muset být řešena i výkladem.

Důležitá je pak v rámci rozdělení kvalita účetní závěrky, která souvisí s další činností nástupnické nebo odštěpované společnosti. V současnosti jsou velkým problémem machinace v účetních výkazech. Podle Komory certifikovaných účetních si až 21 % podnikatelů přeje od svých účetních vylepšení údajů v účetní závěrce svého podniku.¹⁶ Hlavním požadavkem je vylepšení zisku společnosti, a to většinou prostřednictvím fiktivních výnosů za zboží, které společnost nikdy neprodala, dále se může jednat o nesprávné ocenění nebo časové rozlišení nákladů a výnosů. Časté jsou úpravy účetní závěrky, které se týkají nadhodnocení aktiv nebo podhodnocení závazků. Tyto výše uvedené manipulace se snaží skrýt platební neschopnost podniku nebo získat nový zdroj financování či si vylepšit podmínky u stávajícího zdroje. V rámci rozdělení to znamená, že nástupnická nebo odštěpovaná společnost si do svého účetnictví, prostřednictvím přecházejícího majetku a závazků může přenést velké problémy, které mohou způsobit v budoucnu např. platební neschopnost a poškození dobrého jména společnosti. O to horší je, že se jedná o nově vznikající společnost, která jen těžko bude napravovat svou poškozenou reputaci.

¹⁶ <http://www.deloittelegal.cz/hn-ucetni-zaverku-si-letos-zamerne-vylepsi-petina-firem.html>

2.2.4 Zahajovací rozvaha

V souladu s § 11 odst. 3¹⁷ je nutné sestavit zahajovací rozvahu nástupnické společnosti, respektive rozdělované společnosti (která v důsledku rozdělení nezaniká), a to k rozhodnému dni rozdělení. Podle § 11b¹⁸ k ní musí být připojen komentář.¹⁹

Komentář k zahajovací rozvaze

Důležité jsou položky vlastního kapitálu a s nimi spojené podíly u s. r. o. Komentář ke konečné účetní závěrce se musí promítnout do komentáře k zahajovací rozvaze. Toto ustanovení platí od 1. 1. 2012. Jestliže je zahajovací rozvaha sestavována pro účely rozdělení společností, musí k ní být připojen komentář, ve kterém je popsáno do jakých položek zahajovací rozvahy, byly převzaty položky vyplývající z konečné účetní závěrky té které osoby zúčastněné na přeměně nebo jak jinak s nimi bylo naloženo.²⁰ Jedná se o zcela nové ustanovení, které bylo zařazeno z důvodu obsahové jednoty projektu přeměny.²¹

V zahajovací rozvaze mohou být vykázaný tři položky zahrnuté do skupiny A.II. Kapitálové fondy, které jsou důsledkem přecenění a operací prováděných v souvislosti s přeměnou nebo mohou být jen popsány v komentáři k zahajovací rozvaze a rozděleny do ostatních položek vlastního kapitálu. Jedná se o následující položky:

- A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností,
- A.II.5. Rozdíly z přeměn společností,
- A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností.

K výše uvedeným položkám se vracím v kapitole č. 2. 3. 4 Přecenění v oblasti aktiv a pasiv.

¹⁷ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů

¹⁸ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů

¹⁹ DĚDIČ, Jan a kolektiv autorů. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*, Praha: Bova Polygon, 2012. 368 s. ISBN 978-80-7273-170-1.

²⁰ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů - § 11b

²¹ Nebude-li rozhodný den přeměny předcházet vyhotovení projektu přeměny, nemůže projekt obsahovat údaje o struktuře vlastního a cizího kapitálu zanikající nebo rozdělované společností, které nejsou závazkem. V zájmu zachování jednoty projektu přeměny byla tato náležitost vypuštěna u všech projektů přeměny.

Novinka týkající se ztráty, kterou po přeměně společnosti vykazují v zahajovací rozvaze

Poprvé obsahuje zákon o přeměnách i pravidla pro přeměny kapitálových společností, které po přeměně vykazují ztrátu v zahajovací rozvaze.²² Jestliže ze zahajovací rozvahy nástupnické společnosti s ručením omezeným vyplývá, že celková ztráta nástupnické společnosti dosáhne následkem přeměny takové výše, že při jejím uhrazení z disponibilních zdrojů by neuhrazená ztráta dosáhla nejméně poloviny základního kapitálu, může být přeměna zapsána do obchodního rejstříku, jen jestliže osoby zúčastněné na přeměně doloží znalecký posudek, z něhož vyplývá, že přeměna nezpůsobí úpadek nástupnické společnosti. To však bude takto předem zjiitelné jen tehdy, pokud rozhodný den přeměny bude předcházet den vyhotovení projektu přeměny. Bude-li rozhodný den totožný se dnem zápisu do obchodního rejstříku, nebude zde předem zahajovací rozvaha, z níž by tato skutečnost plynula, a proto zákon zakazuje, aby v takovém případě následoval rozhodný den až po vyhotovení projektu přeměny. Z toho a z dikce zákona vyplývá, že stejný postup platí, pokud lze takovou ztrátu s ohledem na všechny okolnosti předpokládat, z toho nepochybně plyne, že společnosti zúčastněné na přeměně musejí zkusmo zpracovat zahajovací rozvahu, jak by asi vycházela ke dni předpokládaného zápisu přeměny do obchodního rejstříku, a pokud zjistí, že by tato zahajovací rozvaha vykazovala výše uvedenou ztrátu, musí zvolit takový rozhodný den přeměny, který bude předcházet vyhotovení projektu přeměny. Z toho vyplývá, že statutární orgán musí být připraven odpovědět na dotazy společníků, jak mají být převzaty složky vlastního kapitálu, ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku.²³ Znalce, který bude zpracovávat posudek týkající se posouzení úpadku, neurčuje soud, nýbrž si jej bude společnost vybírat sama.

2.2.5 Odložená daň a rozdělení

Současná právní úprava odložené daně

Odložená daň je složitou oblastí, se kterou se podniky často setkávají až v okamžiku vstupu do procesu přeměny. Problematika odložené daně pro svou obtížnost vyvolává řadu

²² Ztrátou se zabývá §5a Zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů

²³ DĚDIČ, Jan. *Novinky v právní úpravě přeměn obchodních společností a družstev*. Obchodně právní revue, 2012, roč. 4, č. 1, s. 9 – 17. ISSN 1803-6554.

odborných otázek a v praxi činí účetním jednotkám potíže, s jejichž řešením se později potýkají i auditori či daňoví poradci.

Odloženou daň upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb., která se zabývá metodou odložené daně. Dále ji upravuje Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň. Od roku 2004 řeší některé sporné otázky Národní účetní rada, která připravuje interpretace českých účetních předpisů.²⁴ Přeměnou se zabývá I – 2 Přejícné rozdíly při přeměnách a vkladech. Od 1. 1. 2012 byl Českým účetním standardem č. 003 – Odložená daň výrazně zkrácen. Dle názorů odborníků původní znění neztrácí smysl, ale nedává příliš velkou tvůrčí invenci účetním jednotkám. Účetní jednotky tedy budou muset v případě složitějších problémů nahlížet do publikovaných názorů odborníků nebo do řešení dle IAS 12.

Odložená daň je významným nástrojem podvojného účetnictví, který slouží k přiřazení nákladů na daň z příjmů správnému účetnímu období. Odložená daň tak splňuje účetní zásady správného přiřazení nákladů a výnosů do účetního období, srovnatelnosti informací i zásadu opatrnosti.

V současnosti se využívá tzv. rozvahový přístup, který pracuje s konceptem přechodných rozdílů. Přechodné rozdíly jsou rozdíly mezi účetní a daňovou základnou aktiva či závazku. Z titulu odložené daně může vzniknout odložený daňový závazek nebo odložená daňová pohledávka.

Odložená daň při rozdělení

V rámci přeměn je účetní hodnota zvýšena případně snížena na reálnou hodnotu dle znaleckého posudku, daňová základna však zůstává v původní pořizovací ceně nebo daňové zůstatkové ceně odpisovaného majetku.

Jak již bylo uvedeno, přeměnou se zabývá interpretace Národní účetní rady I – 2. V roce 2012 přišla rozsáhlá novela zákona o přeměnách, proto bylo nutné tuto interpretaci také aktualizovat. Okamžik promítnutí přecenění majetku se změnil. Nově se přecenění účtuje k rozhodnému dni a promítne se do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti vznikající odštěpením či rozštěpením. Toto nutně vedlo ke změně okamžiku, ke kterému se do

²⁴ I – 1 – Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv, I – 2 Přejícné rozdíly při přeměnách a vkladech, I – 4 - Odložená daň z přechodných rozdílů při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence, I – 9 – Odložená daň – první vykázání.

účetnictví promítne odložená daň. Rozhodný den je okamžikem, kdy je nutné vypočítat odloženou daň z přeceněného majetku, zaúčtovat ji a vykázat ji v zahajovací rozvaze nástupnické či odstěpované společnosti. Další změna se týká účtování odložené daně. Odložená daň se již nebude účtovat, tak jak tomu bylo dříve, na položku vlastního kapitálu A. II. 4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti. Nově byla zavedena položka A. IV. 3 Jiný výsledek hospodaření minulých let, která bude použita v případě prvního účtování o odložené dani. Vykázání této položky je nutno podrobně komentovat v příloze k účetní závěrce. Mnoho odborníků se shoduje, že tento nový způsob zaúčtování postrádá svou ekonomickou logiku.

Účtování o odložené dani

V případě prvního účtování se o odložené dani u přeměn účtuje takto:

- | | |
|-------------------------------|----------------|
| 1) Odložený daňový závazek | MD 425 / D 481 |
| 2) Odložená daňová pohledávka | MD 481 / D 425 |

V případě odložené daně za běžné účetní období účtujeme takto:

- | | |
|-------------------------------|--------------------|
| 1) Odložený daňový závazek | MD 592,594 / D 481 |
| 2) Odložená daňová pohledávka | MD 481 / D 592,594 |

2.3 Oceňování při rozdělení

Oceňování představuje činnost, kdy je určitému předmětu nebo souboru předmětů přiřazována určitá peněžní hodnota. S požadavkem na ocenění majetku se můžeme v běžném životě často setkat. V rámci přeměny má oceňování důležitou roli, neboť ovlivňuje v podniku mnoho dalších skutečností (např. čistý obchodní majetek nástupnické nebo odstěpované společnosti), ale také účetní postupy, které souvisejí s přeceněním jmění.

Prameny práva, které regulují oceňování, jsou:

- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a související vyhláška Ministerstva financí České republiky. Tento zákon spíše slouží pro daňové účely, např. v souvislosti s insolvenčním řízením.

- Evropské oceňovací standardy a Mezinárodní oceňovací standardy (IVS = International Valuation Standards). Standardy jsou však pouze rámcem pro vymezení základních pojmů, ale nejedná se o závazné předpisy.

Oceňování v rámci rozdělení

Vyžaduje-li ZoPS ocenění jmění společnosti posudkem znalce, není to důvodem pro změnu ocenění v účetnictví zúčastněných společností, ledaže zvláštní zákon nestanoví něco jiného.²⁵ Pak navazující ustanovení ZoPS²⁶ uvádějí, že ocenění znaleckým posudkem je nutné v případě rozdělení se vznikem nových společností nebo rozdělení sloučením společnosti s ručením omezeným.

Při oceňování jmění v rámci rozštěpení se oceňuje rozdělovaná část jmění, která podle projektu rozštěpení přechází na vznikající společnosti, neboť jmění tvoří základní kapitál nových společností. U odštěpení se znalecky oceňuje pouze odštěpovaná část jmění, která bude přecházet na nově vznikající společnost podle projektu odštěpení.

V případě stanovení rozhodného dne „po staru“, kdy rozhodný den předchází vyhotovení projektu přeměny, se bude oceňovat k datu vyhotovení konečné účetní závěrky. Pokud se jedná o případ, kdy rozhodný den následuje až pod datu vyhotovení projektu přeměny, bude se jmění oceňovat k datu poslední řádné nebo mimořádné účetní závěrky rozdělované společnosti.

Soudní znalec

Kdo je znalec? Jaké jsou na něj kladeny kvalifikační požadavky? Jaký zákon jeho činnost upravuje? Soudní znalec je fyzická osoba nebo znalecký ústav (= specializované pracoviště, ústav nebo i obchodní společnost), která je jmenována krajským soudem nebo ministrem spravedlnosti. Znalci jsou jmenováni vždy pro určitou oblast (např. lékařství, technika, ekonomika, atd.), tito znalci jsou pak v rámci rozdělení vybíráni podle své specializace – oceňování nemovitostí, podniku nebo nehmotného majetku. V případě odštěpení se znalec nevybírá podle specializace podniku, ale podle majetku, který bude

²⁵ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů - § 27

²⁶ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů - § 73, §253 a § 254

v rámci přeměny odštěpen. Soudní znalci se řídí zákonem č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících. Důležité je odlišit znalce od odhadce, pro přeměny je možná pouze součinnost se soudním znalcem, neboť ten „má kulaté razítko“, odhadci naopak pracují na základě živnostenského oprávnění a „nemají kulaté razítko“. Výstupním materiálem znalce je znalecký posudek. Zákonem stanovené minimální požadavky na znalecký posudek jsou uvedeny v ZoPS v § 256 odst. 1. Hodnota majetku musí být v rámci přeměny odhadnuta znalcem, protože dochází k transferu. Znalec odhaduje hodnotu, ale neurčuje cenu, tu určuje pouze trh.

2.3.1 Metody oceňování

Obecné metody oceňování

Volba metody ocenění se odvíjí zejména od předmětu ocenění a od účelu ocenění. Novela zákona o přeměnách přinesla v tomto ohledu novou úpravu,²⁷ který má za cíl zvýšit odpovědnost znalců za znalecké posudky. Toto ustanovení požaduje, aby znalec použil pouze obecně uznávané objektivní metody oceňování odpovídající účelu ocenění. Obecně rozlišujeme tři základní kategorie metod ocenění. Jedná se o metody nákladové, výnosové a porovnávací.²⁸

Nákladový přístup odhadu hodnoty

Tento přístup je založen na ocenění nezbytných nákladů vynaložených na pořízení majetku, spočívá v přecenění jednotlivých položek majetku a zjišťování tzv. nákladové hodnoty. Jedná se o nejnáročnější a nejnákladnější ze všech tří přístupů.

Obr. č. 2. 10 Vzorec pro nákladový přístup odhadu hodnoty majetku

$\text{Nákladová hodnota položky majetku} = \text{cena reprodukční} - \text{amortizace}$
--

²⁷ Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů - § 13 b.

²⁸ SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 264 s. ISBN 978-80-7357-967-8.

Nákladová hodnota podniku se pak rovná sumě nákladových hodnot jednotlivých položek majetku po odečtení sumy veškerých dluhů. Výsledná hodnota ukazuje, kolik by stálo pořízení podniku dnes.

Výnosový přístup odhadu hodnoty

Jedná se o nejčastěji využívaný přístup v České republice, který se používá ve většině znaleckých posudků. Spočívá v určení tzv. tržní hodnoty neboli market value. Říká nám, jaký užitek podnik přinese, a kolik vygeneruje v budoucnu zisku (cash-flow v budoucnosti).

Obr. č. 2. 11 Vzorec pro výnosový přístup odhadu hodnoty

$$\text{Výnosová hodnota} = U/i$$

U = hodnota budoucích cash-flow. V každém znaleckém posudku musí být uvedeno a správně okomentováno jak znalec zjistil hodnotu U.

i = diskontní míra (kalkulovaná úroková míra)

Porovnávací přístup k odhadu hodnoty

Porovnávací přístup vychází z porovnání předmětu ocenění se stejným nebo obdobným předmětem a cenou sjednanou při jeho prodeji, je jím též ocenění věci odvozením z ceny jiné funkčně související věci.²⁹ V České republice je prakticky nereálné najít srovnatelné vzorky podniků, jejichž cena je známá, proto se u nás v praxi porovnávací přístup běžně nevyužívá.

Obrázek č. 2. 12 Vzorec pro porovnávací přístup odhadu hodnoty

$$\text{Porovnávací hodnota} = C_v * I_o$$

C_v = cena srovnatelného podniku

²⁹ HÁLEK, Vítězslav. *Oceňování majetku v praxi*. Bratislava: Donau Media, 2009. 247 s. ISBN 978-80-807357-376-8.

I_o = index odlišnosti

Oceňování podniku a čistý obchodní majetek

Přípravná fáze oceňování

Na začátku přípravné fáze musí znalec zjistit veškeré relevantní informace. Musí znát účel ocenění (jestli se jedná o ocenění majetku v rámci prodeje, vkladu nebo se jedná o daňové řízení, případně soudní řízení nebo o přeměnu), předmět ocenění a datum, ke kterému má být majetek oceněn. Poté, co si znalec informace zjistí od zadavatele, by měla následovat strategická analýza a finanční analýza, které poslouží k posouzení celkového stavu podniku. Strategická analýza by měla obsahovat analýzu obecného a oborového okolí firmy, tzn. makroekonomický vývoj, analýzu odvětví, prognózy vývoje v odvětví na relevantním trhu, ekologické faktory a sociální hlediska. Na toto následně navazuje analýza vnitřních předpokladů a podmínek podnikání, tzv. SWOT analýza³⁰. Součástí přípravné fáze by měla být i finanční analýza, tu by však podnik měl provést již dříve, aby bylo možné posoudit komplexní finanční situaci podniku a na základě toho rozhodnout, zda je vůbec přeměna možná.

Přístupy k oceňování majetku v rámci rozdělení

Pokud byla přípravná fáze ukončena, může se dále přistoupit k samotnému ocenění majetku, respektive k výběru vhodné varianty ocenění.

V zásadě existují tři okruhy oceňovacích přístupů:

1) Výnosový přístup k odhadu hodnoty

Vychází z analýzy výnosů či jiných pravidelně dosažitelných příjmů z majetku. Výnosový přístup ocenění lze provádět dvěma způsoby, a to metodou diskontování peněžních toků nebo metodou kapitalizace čistých výnosů. Výběr metody je ovlivněn typem

³⁰ SWOT analýza je metoda, jejíž pomocí je možno identifikovat silné (Strengths) a slabé (Weaknesses) stránky, příležitosti (Opportunities) a hrozby (Threats), spojené s rozdělením. Metoda spočívá ve klasifikaci a ohodnocení jednotlivých faktorů, které jsou rozděleny do čtyř výše uvedených skupin.

oceňovaného podniku, dostupnými podklady, výsledkem finanční a strategické analýzy a účelem, pro který se majetek oceňuje.

Metoda diskontovaných peněžních toků spočívá v tom, že peněžní toky jsou reálným příjmem a tedy reálným vyjádřením užitku. Výnosové ocenění metodou kapitalizovaných čistých výnosů se využívá v případě, že je předmětem ocenění menší podnik a nehrozí riziko, že se ve výsledku ocenění projeví některá negativa z metody kapitalizace čistých výnosů (špatné zobrazení investic do pracovního kapitálu a dlouhodobého majetku) je vhodné ji využít pro její jednoduchost a menší náročnost na zpracování. Prioritní je však metoda diskontovaných peněžních toků.³¹

2) Nákladový přístup k odhadu hodnoty

Nákladový přístup k ocenění je založený na ocenění nezbytných nákladů vynaložených na pořízení majetku. Při tomto přístupu je určitým způsobem oceněna každá majetková položka. Součástí těchto cen pak získáme souhrnné ocenění aktiv podniku – hodnotu obchodního majetku, tj. hodnotu podniku brutto. Odpočteme-li všechny dluhy a závazky dostaneme hodnotu čistého obchodního majetku, tj. hodnotu podniku netto. Majetkový oceněním lze zjistit tři různé hodnoty – účetní hodnotu, likvidační hodnotu a substanční hodnotu.

Účetní hodnota nám ukazuje rozdíl mezi účetní hodnotou celkových aktiv a účetní hodnotou veškerých závazků. Tato účetní hodnota vychází z historických cen a je zpravidla jiná než reálná hodnota majetku v okamžiku ocenění.

Likvidační hodnota je v podstatě množství peněz, které může získat podnik prodejem jeho jednotlivých částí. Je dána součtem jednotlivých prodejních cen majetkových složek společnosti. Její základní funkcí je, že tvoří dolní hranici hodnoty podniku. Tato metoda se používá zejména u podniku, který již ukončil svou činnost a po jeho prodeji se již znovu neočekává započatí výroby.

Substanční hodnota je nejčastěji využívanou metodou ocenění založenou na analýze jednotlivých složek majetku a rozumíme jí souhrn relativně samostatných majetkových složek. Pokud oceňujeme aktiva, používáme označení hrubá (brutto) substanční hodnota. Odečteme-li od hrubé substanční hodnoty reálné ocenění všech závazků podniku, získáme

³¹ HÁLEK, Vítězslav. *Oceňování majetku v praxi*. Bratislava: Donau Media, 2009. 247 s. ISBN 978-80-807357-376-8.

substanční hodnotu podniku netto. Substanční hodnota se zjišťuje prostřednictvím nákladů na znovupořízení srovnatelného majetku.³²

3) Tržní přístup odhadu hodnoty

Tržní přístup odhadu hodnoty je založen na analýze aktuálních cen na trhu. Tento přístup pracuje s reálnými tržními cenami stejného či srovnatelného majetku, případně podniku. Mezi tyto metody patří metoda na základě dat z kapitálového trhu a metoda tržního porovnání.

Naprosto nesmyslný a neopodstatněný se mi zdá starší kombinovaný přístup, který někteří znalci v České republice stále využívají, tento přístup spočívá v aritmetickém průměru výsledků výnosového a nákladového přístupu. Takto zvolený postup je však dle převažujícího názoru odborné literatury pro podniky nepřijatelný.

ZoPS vyžaduje (obdobně jako obchodní zákoník pro nepeněžitě vklady) užít dva způsoby ocenění. V praxi, jak jsem již dříve uvedla, je nejčastějším způsobem odhadu hodnoty výnosový přístup. Jako druhý způsob ocenění bývá většinou využívána metoda účetní hodnoty, neboť využití plnohodnotného nákladového přístupu je časově i finančně náročné.

Závěrem této kapitoly je důležité říci, že ocenění je jednou z velmi podstatných částí rozdělení, protože špatný výběr oceňovacího přístupu by mohl značným způsobem zkreslit jmění společnosti. Proto by měla společnost volit znalce velmi pečlivě, měla by si zjistit jeho předešlou činnost, znalecké posudky a případně reference od předešlých klientů, protože praktické zkušenosti znalců jsou zásadní pro správné ocenění majetku podniku při rozdělení.

2.3.2 Důsledky ocenění jmění znalcem

Výsledným výrokem znaleckého posudku je částka, na kterou se jmění oceňuje (hodnota jmění). Při výpočtu této částky vzniká určitý formální rozpor s dikcí zákona, která

³² HÁLEK, Vítězslav. *Oceňování majetku v praxi*. Bratislava: Donau Media, 2009. 247 s. ISBN 978-80-807357-376-8.

striktně požaduje ocenit jmění, které ovšem obchodní zákoník definuje pouze jako soubor majetku a závazků. Z ekonomické logiky ovšem vyplývá, že by výsledkem ocenění měla být hodnota podniku pro vlastníky, tj. po odečtení závazků (příp. definováno jako rozdíl hodnoty majetku a závazků), tedy spíše ocenění tzv. čistého obchodního majetku. V praxi s touto záměnou obvykle nevznikají komplikace, i když pro bezproblémovou komunikaci mezi společnostmi, znalcem, právníky, auditory daňovými poradci je vhodné tyto pojmy sladit. Podle zvolené metody lze čistý obchodní majetek vypočítat jako rozdíl hodnoty majetku a závazků (nákladové metody) nebo jako hodnotu podniku pro vlastníky (výnosové metody nebo porovnávací metody).³³ Znalecký posudek slouží jako podklad k zachycení přecenění v účetnictví nástupnické společnosti a také představuje omezení pro zvýšení základního kapitálu nástupnické společnosti ze jmění zanikající společnosti. Omezení týkající se zvýšení základního kapitálu nemá pouze účetní dopady v nástupnické společnosti, ale také dopady do majetkových poměrů zúčastněných společníků, protože určitým způsobem limituje jejich podíly na nástupnické společnosti.

2.3.3 Zachycení oceňování v účetnictví

Významnou novinkou, kterou přinesla rozsáhlá novela ZoPS účinná od 1. 1. 2012, je okamžik, kdy se promítne ocenění do účetnictví. Nově se ocenění promítne do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti a účtuje se k rozhodnému dni do účetních knih zanikající nebo nástupnické společnosti podvojnými zápisy, a to z důvodu průkaznosti.

V účetnictví mohou nastat dvě situace:

1) Rozhodný den navazuje na rozvahový den ocenění jmění

Jedná se o tzv. způsob „po staru“, znamená to, že rozhodný den se shoduje se dnem otevření účetních knih, který následuje po rozvahovém dni pro ocenění zanikající společnosti. Zanikající účetní jednotka účtuje k rozhodnému dni o ocenění majetku a závazků reálnou hodnotu, a to po otevření účetních knih. Z toho vyplývá, že majetek a závazky budou od rozhodného dne oceněny reálnou hodnotou.

³³ JOSKOVÁ, Lucie. *FÚZE – právo, účetnictví, daně*. Praha: Linde Praha, a. s., 2012, s. 69. ISBN 978-80-7201-885-7.

Zúčastněné účetní jednotky při této metodě otevírají účetní knihy k rozhodnému dni rozdělení a vedou účetnictví samostatně od rozhodného dne do dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Okamžikem zápisu přeměny do obchodního rejstříku dochází ke spojení účetnictví zanikající a nástupnické společnosti, a to s účinností od rozhodného dne.

Nástupnická účetní jednotka při přeměně společnosti účtuje ke dni zápisu přeměny do obchodního rejstříku, s účinky od rozhodného dne, převzetí aktiv, pasiv, nákladů, výnosů a vlastního kapitálu zanikající společnosti takovým způsobem, aby došlo k souladu s projektem přeměny a zahajovací rozvahou. V této chvíli se využívá oceňovací rozdíl vykázaný v položce pasiv zanikající společnosti - *A.II.4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách*.

2) Rozhodný den nenavazuje na rozvahový den ocenění jmění

V následujícím případě může být rozhodný den vzdálen od rozvahového dne pro ocenění i několik měsíců. Za této situace (posunutí rozhodného dne od rozhodného dne pro ocenění) je však logičtější spojení rozhodného dne s právními účinky. Budeme předpokládat tu z praktičtějších variant a rozhodný den se bude shodovat se zápisem do obchodního rejstříku. Nástupnická společnost účtuje o převzatém majetku a závazcích v ocenění reálnou hodnotu po otevření svých účetních knih, zanikající účetní jednotka sestaví konečnou účetní závěrku v historických cenách a o ocenění majetku a závazků reálnou hodnotou se neúčtuje.

Možné způsoby řešení, v případě, že rozhodný den nenavazuje na rozhodný den ocenění jmění:

1) Obchodněprávní způsob řešení

Obchodněprávní způsob spočívá v tom, že pokud k datu konání valné hromady zúčastněné společnosti jsou statutárnímu orgánu známy skutečnosti, že došlo ke změně v hodnotě jmění jakékoli zúčastněné společnosti na rozdělení, pak musí o tom informovat společníky. Ti mají možnost odmítnout schválit projekt rozdělení a celá transakce se nerealizuje. Pokud přesto společníci projekt schválí, pak už musí účetnictví zachytit rozdělení

podniků. Základním problémem je to, že zvolené účetní řešení je zcela podřízeno koncepci obchodního práva.³⁴

2) Účetní způsob

Můžeme říci, že účetní způsob je ve vyhlášce popsán dosti benevolentně a rozhodnutí je v podstatě na straně účetní jednotky. Účetní jednotka se může sama rozhodnout, jakou metodu pro ocenění aktiv zvolí, a zda si nechá zpracovat druhé znalecké ocenění, v případě, že nenavazuje rozhodný den na rozvahový den ocenění jmění. Často jsou důležitým ukazatelem náklady a vyšší pracnost týkající se druhého ocenění jmění. Otázkou je jestli se po přeměně neobjeví nějaké podstatné nedostatky spočívající např. v nadhodnocení majetku, vykazování neexistujících položek a nesprávné výši vlastního kapitálu.

Dle mého názoru je základním předpokladem pro výběr vhodné metody posouzení konečné účetní závěrky zanikající společnosti (na úrovni nástupnické společnosti) a změn týkajících se aktiv a závazků, podle významnosti změn by pak podnik měl zvolit, zda je druhé znalecké ocenění nutné.

2.3.4 Přecenění v oblasti aktiv a pasiv

Přecenění v oblasti aktiv

Při přecenění se předpokládá využití techniky goodwillu nebo oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.³⁵

Goodwill

Goodwill vzniká, jestliže je k dispozici výnosové ocenění a zároveň také položkové ocenění majetku a závazků, které tvoří dané jmění. Pokud od hodnoty všech oceňovaných položek odečteme hodnotu všech oceňovaných položek závazků, získáme hodnotu jmění

³⁴ SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 264 s. ISBN 978-80-7357-967-8.

³⁵ Toto je uvedeno ve vyhlášce 500/2002 Sb. § 54 odst. 2, která odkazuje na využití ustanovení Zákona o účetnictví § 24 odst. 3 písm. a) bod 1 a 2.

stanovenou substanční metodou. Výsledný goodwill pak představuje rozdíl mezi hodnotou získanou substanční metodou a hodnotou dosaženou výnosovou metodou. Goodwill se pak odepisuje rovnoměrně, od rozhodného dne přeměny, a to po dobu 60 měsíců. Je možné goodwill odepisovat i po dobu delší než 60 měsíců, ale musí to být podrobně komentováno v příloze k účetní závěrce. Řešení goodwillu je pak v praxi následující. K jednotlivým složkám majetku a závazků se přiúčtuje hodnota přecenění se souvztažným zápisem do položky A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti ve vlastním kapitálu. Následně dojde k vyčíslení a zaúčtování goodwillu, opět se souvztažným zápisem do položky A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti.³⁶

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

Oceňovací rozdíl je představován rozdílem mezi hodnotou ocenění majetku dle posudku znalce (jak je výše uvedeno většinou je v praxi využívána výnosová metoda ocenění) a součtem účetních hodnot majetku po odečtení hodnoty závazků.³⁷ Oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odepisuje rovnoměrně, od rozhodného dne, a to po dobu 180 měsíců.

Pokud nejsou součástí nabytého majetku aktiva s dobou použitelnosti delší než 15 měsíců může účetní jednotka rozhodnout o době odepisování kratší než 180 měsíců. Takovýto postup však musí být důkladně odůvodněn v příloze k účetní závěrce. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku nemá žádné daňové dopady, ale pouze účetní. Odepisuje se pouze účetně. Účetní řešení oceňovacího rozdílu k nabytému majetku je následující. K zaúčtování oceňovacího rozdílu je nutný pouze jediný účetní zápis, kterým účtujeme vypočítanou hodnotu oceňovacího rozdílu do aktivní položky B.II.9 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku se souvztažným zápisem do pasivní položky vlastního kapitálu A.II.4 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti.

Zásadní je při volbě přecenění zvážit jak goodwill nebo oceňovací rozdíl k nabytému majetku ovlivňují výsledek hospodaření obchodní společnosti. Nevýhodné může být například zvolení metody oceňovacího rozdílu k nabytému majetku v případě vysokých účetních hodnot oproti původní výši účetních hodnot. Toto může v budoucnu vést k vysokým účetním ziskům

³⁶ SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 264 s. ISBN 978-80-7357-967-8.

³⁷ Vyhláška 500/200 Sb. § 7 odst. 10

při prodeji jednotlivých aktiv, ale naopak v dalších letech může dojít k účetním ztrátám při odpisování oceňovacího rozdílu.

Přecenění v oblasti pasiv

Klíčové jsou v oblasti přecenění položky zařazené do skupiny A.II. Kapitálové fondy:

- *A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti* (již dříve používané číslo účtu 418). Položka obsahuje rozdíly mezi oceněním majetku a závazků v účetnictví zanikající účetní jednotky a oceněním jmění při přeměně.
- *A.II.5. Rozdíly z přeměn společnost z rozvahových operací* vzniklé například vyloučením vzájemných pohledávek a závazků nebo rozdíly vzniklé z vyloučených aktiv a pasiv. *K této položce je v účetnictví přiřazen účet číslo 417.*
- *A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společnosti.* Jedná se o položku, která byla zařazena v roce 2012 z důvodu novely ZoPS. Položka se používá, pokud rozhodný den nenásleduje po účetní závěrce použité pro ocenění jmění rozdělované společnosti. *K této položce je v účetnictví přiřazen účet číslo 416.*

2.4 Daňové souvislosti rozdělení

Základním aspektem rozdělení společností je univerzální právní nástupnictví, při němž právní nástupce vstupuje do všech práv a povinností předchůdce, tj. zaniklé společnosti. Výhody univerzálního právního nástupnictví nelze použít v případě, že by hlavním důvodem pro rozdělení bylo snížení nebo vyhnutí se daňové povinnosti, příp. neexistence řádných ekonomických důvodů.³⁸

Zdá se, že by v tomto kontextu neměly být zvláštní daňové problémy. V minulosti však často problémy byly. Vyplývaly především z legislativní nedostatečnosti některých daňových zákonů, zejména zákona o daních z příjmů, který nepamatoval na specifické

³⁸ Za neexistenci řádných ekonomických důvodů se považuje skutečnost, že zanikající společnost po dobu delší než 12 měsíců nevykonávala řádnou činnost.

situace, jež při přeměnách mohou nastat, a které pak doslovnou aplikací daňového zákona byly řešeny podle obecnější úpravy, mnohdy zcela proti věcné podstatě přeměny.³⁹

Souhlas správce daně

Daňový řád přinesl zásadní změnu. Není již nutné žádat správce daně o vydání souhlasu s přeměnou. *Změna je výhodná, protože v minulosti bylo nutné žádat o souhlas správce daně i v případě odštěpení, kdy původní společnost nezaniká. Jednalo se pouze o zbytečnou byrokratickou zátěž, která se rovněž stala předmětem kritiky rejstříkových soudců i finančních úřadů.*

2.4.1 Daň z příjmů právnických osob

Termíny pro podání daňového přiznání

1) Rozhodný den je počátkem účetního období

V případě, že je rozhodný den počátkem účetního období platí standardní lhůty, tzn. tři měsíce nebo šest měsíců po skončení zdaňovacího období.

2) Rozhodný den stanovený na jiný den

Daňové přiznání se podává za období předcházející rozhodnému dni rozdělení společnosti, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku.⁴⁰ Daňové přiznání se podává nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, do něhož spadá den rozhodnutí valné hromady o rozdělení obchodní společnosti.⁴¹ Povinnost podat daňové přiznání dle zvláštního zákona se ruší, pokud nedojde k zapsání rozdělení společnosti nebo družstva do obchodního rejstříku.⁴²

³⁹ VOMÁČKOVÁ, Hana. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. Praha: Bova Polygon, 2009, 560 s. ISBN 978-80-7273-157-2.

⁴⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů - § 38m odst. 2 písm a)

⁴¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů - § 38m odst. 3, písm a)

⁴² Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků - odst. 3 písm. a)

Novela zákona o účetnictví 2012 a novela zákona o přeměnách přinesla rozšíření případů, kdy účetní období může být delší než 12 měsíců.⁴³ *Dané možnosti prodloužení účetního období jsou pro obchodní společnosti výhodné, protože jim mohou přinést úsporu nákladů spojených se sestavením jedné řádné účetní závěrky.*

Zálohy na daň z příjmů právnických osob

U přeměny rozdělením stanoví nástupnickým obchodním společností zálohy na část zdaňovacího období,⁴⁴ ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, správce daně rozhodnutím podle zvláštního právního předpisu, který tímto rozhodnutím zároveň stanoví způsob rozdělení záloh zaplacených zanikající nebo rozdělovanou společností k zápočtu na daňovou povinnost nástupnických společností. Zálohy zaplacené v průběhu celého zdaňovacího období zanikajícími, rozdělovanými a nástupnickými společnostmi se započtou na celkovou daňovou povinnost nástupnických společností. Obdobně se postupuje u přeměn, u nichž rozhodným dnem bude první den kalendářního nebo hospodářského roku.⁴⁵

Daňová ztráta

Zaniká-li při přeměně obchodní společnosti daňový poplatník, jemuž byla vyměřena daňová ztráta, může právní nástupce převzatou daňovou ztrátu odčítat od základu daně maximálně do výše části základu daně připadajícího na stejné činnosti vykonávané poplatníkem, který zanikl, a to v období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Nástupnická společnost může odečíst daňovou ztrátu, která jí byla vyměřena před přeměnou, maximálně však do výše části základu daně připadajícího na činnosti, které vykonávala v období, za které byla daňová ztráta vyměřena.⁴⁶

Odpisování hmotného majetku

V případě odpisování hmotného majetku může dojít z pohledu daní ke třem situacím:

⁴³ Dané případy jsou uvedeny v Zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb. - § 3 odst. 4.

⁴⁴ Zdaňovací období je vymezeno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů - § 17a písm. c)

⁴⁵ SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 264 s. ISBN 978-80-7357-967-8.

⁴⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů - § 38n odst. 2, 7 až 8

1) *Rozhodný den je na počátku účetního a zdaňovacího období*

V případě, že je rozhodný den stanoven na začátek účetního období po ukončeném kalendářním nebo hospodářském roce, pak ke dni předcházejícímu rozhodný den rozdělení si odpisy uplatní zanikající i nástupnická společnost v plné roční výši. Důležité je si uvědomit podmínku ukládanou ZDP, která říká, že odpisy uplatňuje pouze vlastník hmotného majetku. Při rozdělení se pro daňové účely považuje za vlastníka majetku zanikající společnost. Od rozhodného dne do zápisu do obchodního rejstříku se pak za vlastníka považuje společnost nástupnická. Nástupnická společnost dodržuje kontinuitu a pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem, a to z původní vstupní ceny a při zachování stejného způsobu odpisování.

2) *Období před rozhodným dnem rozdělení*

Pokud bude rozhodný den stanoven jako den v průběhu zdaňovacího období (kalendářního nebo hospodářského roku), pak tím dojde k ukončení započatého zdaňovacího období, které však bude kratší než 12 měsíců. Z tohoto důvodu si může nástupnická i zanikající společnost uplatnit pouze odpisy ve výši jedné poloviny ročního odpisu.⁴⁷ U majetku nově pořízeného nástupnickou společností nelze uplatnit žádné daňové odpisy.

3) *Období započaté rozhodným dnem*

Období započaté rozhodným dnem je vždy zdaňovacím obdobím, a to bez ohledu na jeho délku, tzn. že toto období může být delší nebo kratší než 12 měsíců. V období, které bude kratší než 12 měsíců si nástupnická i zanikající společnost uplatňuje pouze odpisy ve výši jedné poloviny ročního odpisu. V období, které bude delší než 12 měsíců si nástupnická i zanikající společnost uplatní roční daňové odpisy v plné roční výši.

2.4.2 **Ostatní daňové povinnosti**

Stanovení rozhodného dne nemá žádné účinky na plnění daňových povinností zanikající nebo rozdělované obchodní společnosti na dani z přidané hodnoty, dani

⁴⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů - § 26 odst. 7 písm a) bod 3

z nemovitostí nebo silniční dani. Daňové povinnosti jsou spojeny se zánikem právnické osoby jako poplatníka a vznikem právnické osoby jako poplatníka v případě rozdělení se vznikem nové obchodní společnosti.

Daň z přidané hodnoty

Zanikající i nástupnická společnost podává daňové přiznání k dani z přidané hodnoty v období od rozhodného dne rozdělení do dne zápisu rozdělení do obchodního rejstříku samostatně pro každou ze zúčastněných obchodních společností. Za období, ve kterém je rozdělení zapsáno do obchodního rejstříku je nástupnická společnost povinna podat přiznání k dani z přidané hodnoty za zanikající společnost i vlastní přiznání k dani z přidané hodnoty. Obě tato přiznání je nutné podat do 25. dne měsíce následujícího po zdaňovacím období, k tomuto datu je rovněž daň z přidané hodnoty splatná. Registrace osoby povinné dani, která se stává plátcem dnem zápisu rozdělení do obchodního rejstříku, je povinná do 15 dnů ode dne zápisu přeměny. Při rozdělení se zdaňovací období nově založených společností stanoví tak, že se přiřadí ke každé nástupnické společnosti obrat rozdělované společnosti v poměru, ve kterém na ně bylo převedeno jmění zanikající společnosti.

Daň z převodu nemovitostí, daň dědická, dani darovací

Podle zákona⁴⁸ je poplatníkem daně z převodu nemovitosti nabyvatel, jde-li o nabytí nemovitosti při zrušení právnické osoby bez likvidace. Dále je v zákoně uvedeno, že předmětem daně je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem včetně vypořádání podílového spoluvlastnictví.⁴⁹

Od daně darovací a daně z převodu nemovitostí jsou osvobozeny převody a přechody majetku právnických osob při jejich sloučení, rozdělení nebo splynutí. Z toho vyplývá, že převody a přechody majetku při přeměnách nevedou k daňovým povinnostem na dani z převodu. Nástupnické společnosti vzniká povinnost podat přiznání k dani z nemovitosti do 3 měsíců ode dne, kdy nabylo právní moci rozhodnutí, nebo byly daňovému subjektu doručeny listiny, kterými se potvrzují nebo osvědčují vlastnické vztahy k nemovitostem s tím, že v daňovém přiznání si obchodní společnosti uplatní nárok na osvobození.⁵⁰

⁴⁸ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí- § 8 ost. 1 písm. b)

⁴⁹ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí - § 9 ost. 1

⁵⁰ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí - § 21 ost. 2 písm. d)

Pětiletý test pro osvobození nepeněžitých vkladů

Od daně darovací a daně z převodu nemovitosti jsou osvobozeny vklady vložené do základního kapitálu obchodní společnosti, jestliže do 5 let od vložení vkladu nezanikne účast společníka obchodní společnosti, s výjimkou úmrtí.⁵¹ Rozdělením může dojít k zániku společníka i společnosti, ale musíme si uvědomit, že rozdělení je považováno za univerzální právní nástupnictví a z pohledu zákona se na tuto skutečnost díváme tak, že nedochází k zániku účasti společníka v obchodní společnosti, není tedy nutné přerušení pětiletého testu.

Daň z nemovitosti

Podle zákona o dani z nemovitosti⁵² je povinen poplatník podat přiznání příslušnému správci daně do 31. ledna zdaňovacího období. V případě, že k zápisu rozdělení do obchodního rejstříku a přechodu nemovitosti do vlastnictví nástupnické společnosti dojde do konce kalendářního roku a návrh na zápis změny do katastru nemovitostí bude podán také do konce kalendářního roku, bude nástupnická společnost podávat daňové přiznání do 31. 1. následujícího kalendářního roku.

Daň silniční

Na základě zákona o dani silniční je nástupnická společnost povinna podat za zaniklou společnost daňové přiznání k dani silniční do konce následujícího měsíce od jejího výmazu z obchodního rejstříku za uplynulou část zdaňovacího období, tedy za období od 1.1 do data zápisu rozdělení do obchodního rejstříku.⁵³

⁵¹ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí - § 20 odst. 6 písm. e)

⁵² Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí - § 13a odst. 1

⁵³ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí - § 40 odst. 8

3 Aplikace rozštěpení a odštěpení v konkrétní společnosti

3.1 Představení společnosti FERRMON a popis situace

Společnost FERRMON vznikla v roce 1991 jako firma zabývající se výrobou a montáží ocelových konstrukcí. Svým hlavním výrobním programem se řadí mezi výrobce středně těžkých ocelových konstrukcí – ve svých výrobních halách vyrábí průměrně 350 tun ocelové konstrukce měsíčně. Tuto výrobu zajišťují vysoce kvalifikovaní zaměstnanci. V roce 2006 byl zahájen provoz lakovny, ve které společnost provádí tryskání, průmyslové nátěry a metalizaci. Výroba je prováděna v trojlodní hale. Jednotlivé lodě jsou vybaveny účelově dle činností, které mají technologickou návaznost. Všechny lodě jsou vybaveny mostovými jeřáby nosnosti od 5 tun do 12,5 tun. Zaměstnanci provádí montáž ocelových konstrukcí staveb, např. průmyslových hal, obchodních center, silničních mostů, sportovních zařízení, autosalonů apod. Společnost má 130 zaměstnanců. Veškeré informace jsou možné k nahlédnutí na internetové stránce společnosti – www.ferrmon.cz

Společnost byla zapsána do obchodního rejstříku 14. listopadu 1991 jako společnost s ručením omezeným. Její základní kapitál tvoří 200 000 Kč. Společnost má 3 společníky – Jan Novák (jednatel, podíl 60 %), Karel Novák (jednatel, podíl 20 %) a Ing. Bc. Jana Nováková (podíl 20%).

Společnost se v roce 2012 rozhodla pro oddělení nemovitostí – budov a pozemků – od hlavní výrobní činnosti. Hlavním důvodem byly příliš vysoké náklady na výrobní budovy (např. náklady na udržování budov, náklady na mzdy zaměstnanců, kteří se zabývali správou budov). Pro společnost by bylo ideální, kdyby si budovy pouze najímala a měsíčně platila nájemné na základě fakturace. Společnost se rozhodla pro rozdělení se vznikem nových společností. Rozhodný den stanovila na 1. 1. 2013. Nově vznikající společnost, na kterou budou převedeny veškeré nemovitosti, se bude jmenovat MK nemovitosti a bude se zabývat pronájmem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb spojených s pronájmem.

3.2 Možné varianty řešení

Na základě výše uvedené situace společnosti navrhuji tyto dvě varianty řešení:

➤ *odštěpení*

Jedná se o jednu z variant rozdělení se vznikem nových společností. V tomto případě původní společnost FERRMON nezaniká, pouze se odštěpuje část majetku (budovy a pozemky), která se převádí na nově vznikající společnost MK nemovitosti. Společníci FERRMONU se stávají současně i společníky MK nemovitosti. Znaleckým posudkem se oceňuje pouze odštěpovaná část majetku.

➤ *rozštěpení*

V případě rozštěpení se vznikem nových společností původní společnost FERRMON zaniká a jejímu zániku předchází zrušení bez likvidace, s tím, že její jmění přechází na dvě nově vznikající nástupnické společnosti MK nemovitosti a FERRMONT. Společníci FERRMONU se mohou stát společníky jedné nebo více nástupnických společností. Znaleckým posudkem se oceňuje celé jmění zanikajícího FERRMONU.

3.3 Odštěpení

V následující kapitole bude odštěpení aplikováno na konkrétní společnost s ručením omezeným FERRMON. Nově vznikající podnik se bude jmenovat MK nemovitosti.

Základní údaje o nově vznikající společnosti MK nemovitosti

Obchodní firma: MK nemovitosti spol. s r.o.

Sídlo: Ostrava-Kunčice, Lešetínská 701/47, 719 00

Předmět podnikání: pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb spojených s pronájmem.

Společnost má 3 společníky – Jan Novák (jednatel, podíl 60 %), Karel Novák (jednatel, podíl 20 %) a Ing. Bc. Jana Nováková (podíl 20%).

3.3.1 Harmonogram odštěpení

V následující tabulce č. 3. 1 jsou uvedeny jednotlivé kroky odštěpení se vznikem nové společnosti MK nemovitosti. Účetním obdobím společnosti FERRMON je kalendářní rok.

Tab. č. 3. 1 Harmonogram odštěpení

Termín činnosti	Činnost
1. 1. 2012	Začátek účetního období.
v průběhu roku	Zjištění potřeby provést rozdělení.
31. 12. 2012	Sestavení řádné účetní závěrky za rok 2012
1. 1. 2013	Rozhodný den, sestavení zahajovacích rozvah za společností MK nemovitosti a FERRMON.
leden - březen 2013	Vyhotovení projektu odštěpení – Příloha č. 1. Oznámení termínu konání valných hromad. Uložení potřebných dokumentů v sídle společnosti nebo jejich zpřístupnění na webových stránkách. Znalecký posudek.
16. 5. 2013	Konání valné hromada a jednomyslné schválení odštěpení.
K 1. 7. 2013	Podání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012, v případě auditu již k datu 1. 4. 2013.
16. 9. 2013	Zápis odštěpení do obchodního rejstříku, právní účinky odštěpení. Povinnost MK nemovitosti registrovat se k DPH.
25. 11. 2013	Výpis z katastru nemovitostí
31. 12. 2013	Konec účetního období. Sestavení účetních závěrek společností FERRMON a MK nemovitosti za období od 1. 1. do 31. 12. 2013.
do 31. 1. 2014	Přiznání k dani z nemovitostí za společnost MK nemovitosti.

3.3.2 Konečná rozvaha společnosti FERRMON, spol. s r. o.

Ke dni předcházejícímu rozhodný den sestavuje společnost FERRMON konečnou účetní závěrku. Konečná rozvaha FERRMONU je uvedena v tabulce č. 3. 2 a obsahuje účetní hodnoty majetku, závazků a vlastního kapitálu k 31. 12. 2012.

Tab. č. 3. 2 Konečná rozvaha společnosti FERRMON sestavená k 31. 12. 2012

Aktiva	v tis. Kč	Pasiva	v tis. Kč
Dlouhodobý hmotný majetek	138 293	Vlastní kapitál	86 572
Budovy	46 216	Základní kapitál	200
Pozemky	6 502	Rezervní fond	20
Stroje	85 575	HV minulých let	86 352
Zásoby	2 520	Dlouhodobé závazky	53 237
Materiál	1 690	Bankovní úvěr	21 295
Výrobky	830	Ostatní dlouhodobé závazky	31 942
Krátkodobé pohledávky	880	Krátkodobé závazky	1 790
Pohledávky z obchodních vztahů	880	Závazky z obchodních vztahů	1 790
Krátkodobý finanční majetek	750	Rezervy	763
Peníze na běžném účtu	600	Účetní rezervy	763
Peníze v pokladně	150	Časové rozlišení	81
Aktiva celkem	142 443	Pasiva celkem	142 443

Spolu s rozsáhlou novelou ZoPS, která nabyla účinnosti 1. 1. 2012, se změnil i obsah konečné účetní závěrky. Po řadě let se upustilo od účtování o přecenění majetku a závazků právě k datu sestavení konečné účetní závěrky. Nově se účtuje o přecenění majetku a závazků až k rozhodnému dni rozdělení. V našem případě se o přecenění majetku bude účtovat k 1. 1. 2013

3.3.3 Projekt odštěpení

Základním dokumentem v rámci přeměny je projekt odštěpení, který musí mít písemnou formu a musí být schválen všemi zúčastněnými společnostmi. V harmonogramu odštěpení je napsáno, že projekt přeměny byl jednohlasně schválen na valné hromadě, která se konala 16. 5. 2013.

Projekt odštěpení je přiložen k diplomové práci (Příloha č. 1) a můžeme v něm vidět základní údaje o společnostech FERRMON a MK nemovitosti (společníci a jejich podíly, základní kapitál společností). V projektu rozdělení je rovněž stanoven rozhodný den odštěpení (1. 1. 2013) a den, od kterého vzniká společníkům právo na podíly na zisku společnosti s ručením omezeným z výměnných podílů (1. 1. 2014). Dále je v projektu určeno, který majetek přechází na nově vznikající společnost MK nemovitosti a který zůstává v rozdělovaném FERRMONU.

3.3.4 Rozdělení majetku

Při tomto rozdělení je použito odkazu na konečnou rozvahu rozdělované obchodní společnosti. Rozdělení majetku vychází z projektu přeměny, který je přiložen k diplomové práci (Příloha č. 1). Stavby jednotlivých rozvahových položek rozdělované společnosti a odštěpované společnosti jsou patrné z rozvahy FERRMONU sestavené k 31. 12. 2012 a ze zahajovacích rozvah rozdělované a nástupnické společnosti k rozhodnému dni rozdělení odštěpením, tj. k 1. lednu 2013. Konečná účetní závěrka společnosti FERRMON je uvedena v kapitole č. 3. 3. 2. Zahajovací rozvahy společností FERRMON a MK nemovitosti jsou uvedeny v kapitolách č. 3. 3. 7 a 3. 3. 8.

Majetek a závazky, které zůstávají ve společnosti FERRMON:

- stroje,
- materiál,
- výrobky,
- pohledávky z obchodních vztahů,
- peníze v pokladně,
- závazky z obchodních vztahů,
- účetní rezervy.

Společnost FERRMON si ponechá veškeré strojní zařízení, materiál, výrobky, pohledávky i závazky z obchodní činnosti z důvodu zachování hlavní výrobní činnosti. Veškerý vlastní kapitál zůstává ve FERRMONU. Na společnost MK nemovitosti nepřechází žádná část vlastního kapitálu.

Majetek a závazky, které přecházejí na společnost MK nemovitosti:

- budovy,
- pozemky,
- peníze na běžném účtu,
- bankovní úvěr
- ostatní dlouhodobé závazky,
- časové rozlišení.

Na společnost MK nemovitosti bude převeden všechen nemovitý majetek a dlouhodobý úvěr, který je s tímto majetkem spojen. Toto rozdělení je podstatou odštěpení, protože společnost FERRMON již dále nechce mít nemovitosti zahrnuté ve svém majetku a chce je oddělit od hlavní výrobní činnosti.

3.3.5 Oceňování – metoda účetní a substanční

V následující kapitole jsou uvedeny účetní hodnoty majetku, závazků a vlastního kapitálu k 31. 12. 2012. Dále je zde uvedeno přecenění majetku k 1. 1. 2013.

Ocenění majetku – účetní metoda

Vlastní kapitál (čistý obchodní majetek) společnosti představuje zdroje, které byly vloženy do podnikání vlastníky společnosti, tj. které společnost vyprodukovala v rámci své podnikatelské činnosti. Vlastní kapitál představuje rozdíl mezi účetní hodnotou majetku a závazků společnosti v historických cenách. Jedná se o statický pohled, nicméně jeho základní funkcí je poskytnutí přehledu o majetku a závazcích společnosti k určitému datu. Účetní hodnota vlastního kapitálu ve skutečnosti vypovídá o nepřeceněné hodnotě jmění společnosti. V následující tabulce jsou uvedeny účetní hodnoty majetku, závazků a vlastního kapitálu, který zůstává ve společnosti FERRMON, spol. s r. o. a nebude v rámci přeměny odštěpen.

Tyto účetní hodnoty vycházejí z konečné rozvahy společnosti FERRMON, která byla sestavena k 31. 12. 2012. Konečná rozvaha je uvedena v kapitole č. 3. 3. 2.

V projektu přeměny (Příloha č. 1) bylo stanoveno, že ve společnosti FERRMON zůstává majetek v následující struktuře a hodnotě.

Tab. č. 3. 3 Účetní hodnota majetku, závazků a vlastního kapitálu, který zůstává ve společnosti FERRMON

Aktiva	v tis. Kč	Pasiva	v tis. Kč
Dlouhodobý hmotný majetek	85 575	Vlastní kapitál	86 572
Stroje	85 575	Základní kapitál	200
Zásoby	2 520	Rezervní fond	20
Materiál	1 690	Nerozdělený zisk	86 352
Výrobky	830		
Krátkodobé pohledávky	880	Krátkodobé závazky	1 790
Pohledávky z obchodních vztahů	880	Závazky z obchodních vztahů	1 790
Krátkodobý finanční majetek	150	Rezervy	763
Peníze v pokladně	150	Účetní rezervy	763
Aktiva celkem	89 125	Pasiva celkem	89 125

Účetní hodnota majetku a závazků, které přecházejí na společnost MK nemovitosti

Hodnota majetku společnosti MK nemovitosti stanovená účetní metodou je uvedena v následující tabulce. Tyto účetní hodnoty vycházejí z konečné rozvahy společnosti FERRMON, která byla sestavena k 31. 12. 2012. Konečná rozvaha je uvedena v kapitole č. 3. 3. 2. Důsledkem odštěpení je přechod veškerých budov a pozemků, ostatních aktiv a pasiv. V následující tabulce jsou uvedeny hodnoty veškerého majetku a s ním spojených pasiv, které přecházejí na společnost MK nemovitosti.

Tab. č. 3. 4 Účetní hodnota majetku a závazků, které přecházejí na nově vznikající společnost MK nemovitosti k 31. 12. 2012

Aktiva	v tis. Kč	Pasiva	v tis. Kč
Dlouhodobý hmotný majetek	52 718	Dlouhodobé závazky	53 237
Budovy	46 216	Bankovní úvěr	21 295
Pozemky	6 502	Ostatní dlouhodobé závazky	31 942
Krátkodobý finanční majetek	600	Časové rozlišení	81
Peníze na běžném účtu	600	Náklady příštích období	81
Aktiva celkem	53 318	Pasiva celkem	53 318

Ocenění majetku pro MK nemovitosti – metoda substanční

Majetek přeceněný expertním stanoviskem zpracovaným Ing. Petrou Novou ze dne 31. 3. 2013 je uveden v následující tabulce. V případě odštěpení se přeceňuje pouze majetek, který bude odštěpen a převeden na společnost MK nemovitosti. Přecenění se týká budov, pozemků, peněz na běžném účtu, dlouhodobých závazků a časového rozlišení.

Tab. č. 3. 5 Přeceněný majetek dle znaleckého posudku

Aktiva	V tis. Kč	Pasiva	V tis. Kč
Dlouhodobý majetek	62 457	Dlouhodobé závazky	53 237
Budovy	51 200	Bankovní úvěr	53 237
Pozemky	11 257	Časové rozlišení	81
Krátkodobý finanční majetek	600	Náklady příštích období	81
Peníze na běžném účtu	600	Čistý obchodní majetek	9 739
Aktiva celkem	63 057	Pasiva celkem	63 057

V následující tabulce č. 3. 5 můžeme vidět zcela novou hodnotu, a to čistý obchodní majetek v částce 9 739 tis. Kč. Jedná se o rozdíl mezi složkami majetku a závazku, o tzv. majetkovou podstatu podniku. Čistý obchodní majetek je hodnota, kterou získá společnost MK nemovitosti při přeměně. Hodnota tohoto majetku nám znalecky dokládá hodnotu vlastního kapitálu. Čistý obchodní majetek pak bude rozdělen mezi jednotlivé položky vlastního kapitálu, což bude podrobněji komentováno v kapitole týkající se zahajovací rozvahy, neboť novela zákona, platná od 1. 1. 2012, říká, že rozdělení vlastního kapitálu musí být detailně popsáno v komentáři k zahajovací rozvaze.

3.3.6 Zaúčtování přecenění majetku a odložené daně k 1. 1. 2013

V tabulce č. 3. 6 je zaúčtováno přecenění majetku, u kterého vznikl oceňovací rozdíl z přecenění.

Tab. č. 3. 6 Zaúčtování přecenění majetku

Číslo účetní operace	Název účetní operace	Před přeceněním v tis. Kč	Po přecenění v tis. Kč	Rozdíl z přecenění	MD	D
1.	Přecenění budovy	46 216	51 200	4 984	021	418
2.	Přecenění pozemku	6 502	11 257	4 755	031	418
3.	Peníze na běžném účtu	600	600	x	x	x
4.	Náklady příštích období	81	81	x	x	x
5.	Dlouhodobé závazky	53 237	53 237	x	x	x
	Celkem účet 418 - rozdíl z přecenění	x	x	9 739	x	x

Ve výše uvedené tabulce můžeme vidět, že náklady příštích období, dlouhodobé závazky a peníze na běžném účtu nezměnily svou hodnotu.⁵⁴ Naopak u budov a pozemků vznikl rozdíl z přecenění. Celkový rozdíl z přecenění je 9 739 tis. Kč.

Odložená daň k přeceněným budovám

Hlavním důvodem pro účtování o odložené dani je rozdíl mezi účetní a daňovou základnou. V případě odštěpení se jedná o rozdíl mezi hodnotou aktiva v účetnictví po přecenění, oproti hodnotě, která je respektována z daňového pohledu. Odložená daň se, podle nové právní úpravy platné od 1. 1. 2012, vykazuje společně s přeceněním majetku v zahajovací rozvaze společnosti vznikající odštěpením. V našem případě se jedná o odložený daňový závazek, protože účetní hodnota aktiva je vyšší než daňová základna. Jedná se v podstatě o závazek do budoucna, např. pokud budou vyšší účetní odpisy majetku, bude to znamenat zvýšení daňového základu, a tím pádem i zvýšení daně.

Odložená daň je ryze účetním nástrojem, jedinou spojitostí s daněmi je sazba, která se využívá pro výpočet odložené daně. Jedná se totiž o platnou sazbu daně z příjmů právnických osob. V našem případě se jedná o sazbu 19 %, která je platná v letech 2012 a 2013.

Účtování a výpočet odložené daně

$$\text{➤ Odložená daň} = 4\,984\,000 \times 0,19 = 946\,960 \text{ Kč} \qquad 425/481$$

Novinkou, kterou přinesla novel platná od 1. 1. 2012, je že se již nepoužívá při prvním účtování o odložené dani účet 418 - Oceňovací rozdíly z přecenění majetku při přeměnách, ale účet 425 – Jiný výsledek hospodaření minulých let. Viz. kapitola č. 2. 2. 5 Odložená daň při rozdělení.

⁵⁴ V případě některých položek může nastat situace, že pro jejich přecenění není důvod, může se jednat např. o časové rozlišení, poskytnuté zálohy nebo závazky.

3.3.7 Zahajovací rozvaha společnosti FERRMON sestavená k 1. 1. 2013

V tabulce číslo 3. 7 je uvedena zahajovací rozvaha společnosti FERRMON, která byla sestavena k 1. 1. 2013. Důsledkem odštěpení bylo oddělení nemovitostí od hlavní výrobní činnosti. V zahajovací rozvaze společnosti FERRMON již budovy a pozemky nejsou zařazeny, protože se staly součástí majetku a zahajovací rozvahy nové společnosti s ručením omezeným MK nemovitosti.

Tab. č. 3. 7 Zahajovací rozvaha společnosti FERRMON po odštěpení

Aktiva	v tis. Kč	Pasiva	v tis. Kč
Dlouhodobý hmotný majetek	85 575	Vlastní kapitál	86 572
Stroje	85 575	Základní kapitál	200
Zásoby	2 520	Rezervní fond	20
Materiál	1 690	Nerozdělený zisk	86 352
Výrobky	830		
Krátkodobé pohledávky	880	Krátkodobé závazky	1 790
Pohledávky z obchodních vztahů	880	Závazky z obchodních vztahů	1 790
Krátkodobý finanční majetek	150	Rezervy	763
Peníze v pokladně	150	Účetní rezervy	763
Aktiva celkem	89 125	Pasiva celkem	89 125

3.3.8 Zahajovací rozvaha společnosti MK nemovitosti sestavená k 1. 1. 2013

V následující tabulce je uveden návrh struktury vlastního kapitálu nové společnosti MK nemovitosti. Tento návrh je, podle nové právní úpravy platné od 1. 1. 2012, podrobně komentován v komentáři k zahajovací rozvaze.

Tab. č. 3. 8 Údaje uvedené v komentáři k zahajovací rozvaze

Ze společnosti FERRMON		Nová společnost MK nemovitosti	
Položka	V tis. Kč	Položka	V tis. Kč
Oceňovací rozdíl z přecenění (418)	9 739	Základní kapitál	9 000
		Rezervní fond	739
Jiný výsledek hospodaření (425)	- 947	Jiný výsledek hospodaření (425)	- 947
Celkem	8 792	Celkem	8 792

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že celý oceňovací rozdíl z přecenění byl rozdělen mezi jednotlivé položky vlastního kapitálu. V projektu přeměny je uvedeno, že základní kapitál nově vznikající společnosti bude 9 000 000 Kč. Tento základní kapitál bude rozdělen mezi společníky – Jan Novák (jednatel, 60 % podíl), Bc. Karel Novák (jednatel, 20 % podíl), Ing. Bc. Jana Nováková (podíl 20 %). Zbývajících část oceňovacího rozdílu z přecenění bude v MK nemovitosti přidělena do rezervního fondu (739 tis. Kč).

Tab. č. 3. 9 Zahajovací rozvaha společnosti MK nemovitosti sestavená k 1. 1. 2013

Aktiva	v tis. Kč	Pasiva	v tis. Kč
Dlouhodobý hmotný majetek	62 457	Vlastní kapitál	8 792
Budovy	51 200	Základní kapitál	9 000
Pozemky	11 257	Rezervní fond	739
		Jiný výsledek hospodaření	- 947
		Dlouhodobé závazky	53 237
Krátkodobý finanční majetek	600	Bankovní úvěr	21 295
Peníze na běžném účtu	600	Ostatní dlouhodobé závazky	31 942
		Časové rozlišení	81
		Odložený daňový závazek	947
Aktiva celkem	63 057	Pasiva celkem	63 057

Po odštěpení je zahajovací rozvaha MK nemovitosti, na straně aktiv, tvořena budovami a pozemky (v hodnotě po přecenění) a penězi na běžném účtu. Pasiva jsou tvořena vlastním kapitálem v hodnotě 8 792 tis. Kč, dlouhodobými závazky (53 237 tis. Kč), časovým rozlišením (81 tis. Kč) a odloženou daň (947 tis. Kč). Odložená daň byla tedy správně vypočtena, zaúčtována a zařazena do zahajovací rozvahy k 1. 1. 2013.

3.4 Rozštěpení

V následující kapitole je rozštěpení aplikováno na společnost s ručením omezeným FERRMON. Dvě nově vznikající společnosti se budou jmenovat MK nemovitosti a FERRMONT.

Základní údaje o společnosti MK nemovitosti

Obchodní firma: MK nemovitosti spol. s r.o.

Sídlo: Ostrava-Kunčice, Lešetínská 701/47, 719 00

Předmět podnikání: pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb spojených s pronájmem

Základní údaje o společnosti FERRMONT

Obchodní firma: FERRMONT, spol s r. o.

Sídlo: Ostrava-Kunčice, Lešetínská 701/47, PSČ 719 00

Právní forma: Společnost s ručením omezeným

Předmět podnikání: koupě zboží za účelem dalšího prodeje, výroba kovových konstrukcí, kotlů, těles a kontejnerů, povrchová úprava a svařování kovů, zprostředkování služeb, pronájem a půjčování věcí movitých.

Všichni společníci rozdělované společnosti FERRMON se stanou rovněž společníky nástupnických společností MK nemovitosti a FERRMONT. Poměr podílů v nástupnických společnostech MK nemovitosti (základní kapitál 29 000 000 Kč) a FERRMONT (základní kapitál 28 000 000 Kč) bude shodný, u všech tří společníků, s poměry podílů v rozdělované společnosti FERRMON (viz. Příloha č. 2 – Projekt rozštěpení).

3.4.1 Harmonogram rozštěpení

V následující tabulce č. 3. 10 jsou uvedeny jednotlivé kroky rozštěpení se vznikem nových společností MK nemovitosti a FERRMONT. Účetním obdobím společnosti FERRMON je kalendářní rok.

Tabulka č. 3. 10 Harmonogram rozštěpení

Termín činnosti	Činnost
1. 1. 2012	Začátek účetního období.
v průběhu roku	Zjištění potřeby provést rozdělení.
31. 12. 2012	Sestavení řádné účetní závěrky za rok 2012.
1. 1. 2013	Rozhodný den, sestavení zahajovacích rozvah společností MK nemovitosti a FERRMONT.
leden - březen 2013	Vyhotovení projektu rozštěpení (Příloha č. 2). Oznámení termínu konání valných hromad. Uložení potřebných dokumentů v sídle společnosti nebo jejich zpřístupnění na webových stránkách. Znalecký posudek.
16. 5. 2013	Konání valné hromada a jednomyslné schválení rozštěpení.
K 1. 7. 2013	Podání daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2012, v případě auditu již k datu 1. 4. 2013.
16. 9. 2013	Zápis rozštěpení do obchodního rejstříku, právní účinky rozštěpení. Právní zánik zanikající společnosti, definitivní převzetí všech aktiv. Skutečné spojení účetnictví zanikající společnosti do účetnictví nástupnických společností. Účetní závěrka zanikající společnosti se již nesestavuje. Povinnost společností MK nemovitosti a FERRMONT registrovat se k DPH.
25. 11. 2013	Výpis z katastru nemovitostí
31. 12. 2013	Konec účetního období, sestavení účetních závěrek společností FERRMONT a MK nemovitosti za období od 1. 1. do 31. 12. 2013.
do 31. 1. 2014	Přiznání k dani z nemovitostí za společnost MK nemovitosti.

3.4.2 Konečná rozvaha společnosti FERRMON, spol. s r. o.

Ke dni, který předchází rozhodnému dni, sestavuje společnost FERRMON konečnou účetní závěrku. Konečná rozvaha je uvedena v tabulce č. 3. 11 a obsahuje účetní hodnoty majetku, závazků a vlastního kapitálu k 31. 12. 2012.

Tab. č. 3. 11 Konečná rozvaha společnosti FERRMON sestavená k 31 . 12. 2012

Aktiva	v tis. Kč	Pasiva	v tis. Kč
Dlouhodobý hmotný majetek	138 293	Vlastní kapitál	86 572
Budovy	46 216	Základní kapitál	200
Pozemky	6 502	Rezervní fond	20
Stroje	85 575	HV minulých let	86 352
Zásoby	2 520	Dlouhodobé závazky	53 237
Materiál	1 690	Bankovní úvěr	21 295
Výrobky	830	Ostatní dlouhodobé závazky	31 942
Krátkodobé pohledávky	880	Krátkodobé závazky	1 790
Pohledávky z obchodních vztahů	880	Závazky z obchodních vztahů	1 790
Krátkodobý finanční majetek	750	Rezervy	763
Peníze na běžném účtu	600	Účetní rezervy	763
Peníze v pokladně	150	Časové rozlišení	81
		Náklady příštích období	81
Aktiva celkem	142 443	Pasiva celkem	142 443

Spolu s rozsáhlou novelou ZoPS, platnou od roku 2012, se změnil i obsah konečné účetní závěrky. Po řadě let se upustilo od účtování o přecenění majetku a závazků právě k datu sestavení konečné účetní závěrky. Nově se účtuje o přecenění až k rozhodnému dni rozštěpení. V našem případě je to k 1. 1. 2013.

3.4.3 Projekt rozštěpení

Projekt rozštěpení je přiložen k diplomové práci (Příloha č. 2), můžeme v něm vidět základní informace o společnosti FERRMON a o dvou nově vznikajících společnostech FERRMONT a MK nemovitosti. Základní údaje se týkají společníků a jejich podílů, výše základních kapitálů všech zúčastněných společností, stanovení rozhodného dne (1. 1. 2013) a stanovení dne, od kterého vzniká právo společníků na podíly na zisku nových společností z výměnných podílů (1. 1. 2014). Dále projekt obsahuje rozdělení majetku přecházejícího ze zanikající rozdělované společnosti FERRMON na společnosti FERRMONT a MK nemovitosti.

3.4.4 Rozdělení majetku

Při tomto určení je použito odkazu na konečnou rozvahu rozdělované obchodní společnosti. Rozdělení majetku vychází z projektu rozštěpení, který je přiložen k diplomové práci (Příloha č. 2). Stavy jednotlivých rozvahových položek rozdělované společnosti a nástupnických společností jsou patrné z rozvahy FERRMONU sestavené k 31. 12. 2012 a ze zahajovacích rozvah rozdělované a nástupnických společností sestavené k rozhodnému dni rozdělení rozštěpením, tj. k 1. lednu 2013. Konečná účetní závěrka společnosti FERRMON je uvedena v kapitole č. 3. 4. 2. Zahajovací rozvahy společností FERRMONT a MK nemovitosti jsou uvedeny v kapitolách 3. 4. 7 a 3. 4. 9.

Majetek a závazky, které budou převedeny na společnost MK nemovitosti:

- budovy,
- pozemky,
- peníze na běžném účtu,
- bankovní úvěr,
- náklady příštích období.

Na společnost MK nemovitosti, v rámci rozštěpení, přechází veškerý nemovitý majetek a s ním spojený dlouhodobý úvěr.

Majetek a závazky, které budou převedeny na společnost FERRMONT:

- stroje,
- materiál,
- výrobky,
- pohledávky z obchodních vztahů,
- peníze pokladně,
- ostatní dlouhodobé závazky,
- účetní rezervy.

Společnost FERRMONT převezme celé strojní vybavení, materiál i výrobky, závazky z obchodní činnosti a pohledávky z obchodních vztahů, neboť náplní její hlavní činnosti bude výroba a montáže ocelových konstrukcí.

3.4.5 Oceňování – metoda účetní a substanční

V následující kapitole jsou uvedeny účetní hodnoty majetku, závazků a vlastního kapitálu k 31. 12. 2012. Dále je zde uvedeno přecenění majetku, který přechází na nově vznikající společnosti MK nemovitosti a FERRMONT, k 1. 1. 2013.

Ocenění majetku – účetní metoda

Účetní hodnoty vychází z konečné rozvahy společnosti FERRMON, která je uvedena v kapitole č. 3. 4. 2. V případě metody založené na účetních hodnotách se použijí informace z účetnictví. Tzn. od sumy aktiv evidovaných v účetnictví ke dni ocenění se odečte celková hodnota závazků evidovaných v účetnictví ke dni ocenění. Metoda spočívá v překlopení účetních hodnot z konečné rozvahy společnosti FERRMON (viz. kapitola č. 2. 3 Oceňování při rozdělení).

Účetní hodnota majetku a závazků k 31. 12 2012 – společnost MK nemovitosti

V následující tabulce je uvedena účetní hodnota majetku, který přechází na nově vznikající společnost MK nemovitosti, spol. s r.o.

Tab. č. 3. 12 Majetek a závazky přecházející na společnost MK nemovitosti

Aktiva	v tis. Kč	Pasiva	v tis. Kč
Dlouhodobý hmotný majetek	52 718	Dlouhodobé závazky	21 295
Budovy	46 216	Bankovní úvěr	21 295
Pozemky	6 502	Časové rozlišení	81
Krátkodobý finanční majetek	600	Náklady příštích období	81
Peníze na běžném účtu	600	Čistý obchodní majetek	31 942
Aktiva celkem	53 318	Pasiva celkem	53 318

Jak vidíme v tabulce č. 3. 12 aktiva celkem jsou 53 318 tis. Kč a závazky společně s náklady příštích období jsou 21 287 Kč. Po odečtení závazků a časového rozlišení od hodnoty majetku získáme čistý obchodní majetek ve výši 31 942 tis. Kč.

Účetní hodnota majetku a závazků k 31. 12 2012 – společnost FERRMONT

Tab. č. 3. 13 Majetek a závazky přecházející na společnost FERRMONT

Aktiva	v tis. Kč	Pasiva	v tis. Kč
Dlouhodobý hmotný majetek	85 575	Krátkodobé závazky	1 790
Stroje	85 575	Závazky z obchodních vztahů	1 790
Zásoby	2 520	Rezervy	763
Materiál	1 690	Účetní rezervy	763
Výrobky	830	Dlouhodobé závazky	31 942
Krátkodobé pohledávky	880	Ostatní dlouhodobé závazky	31 942
Pohledávky z obchodních vztahů	880	Čistý obchodní majetek	54 630
Krátkodobý finanční majetek	150		
Peníze v pokladně	150		
Aktiva celkem	89 125	Pasiva celkem	89 125

V tabulce č. 3. 13 je uvedeno, že aktiva celkem jsou 89 125 tis. Kč a závazky společně s náklady příštích období tvoří 34 584 tis. Kč. Čistý obchodní majetek je pak rozdíl mezi částkou 89 125 tis. Kč a 34 584 tis. Kč. Výsledná hodnota ČOM je 54 630 tis. Kč.

Ocenění majetku pro nástupnické společnosti – metoda substanční

Majetek přeceněný expertním stanoviskem zpracovaným Ing. Petrou Novou ze dne 31. 03. 2013 je uveden v následující tabulce. V případě rozštěpení se oceňuje veškerý majetek zanikající společnosti. Jedná se o metodu oceňování, při které se opět vychází z účetnictví, jednotlivé položky se posuzují samostatně a upravuje se jejich ocenění. Individuální ocenění majetku a závazků se pak provádí pomocí obecných cenových indexů nebo speciálních cenových indexů, případně pomocí indexů, které si stanoví znalec sám pro jednotlivé druhy majetku (viz. kapitola č. 2. 3 Oceňování při rozdělení).

Tab. č. 3. 14 Přeceněný majetek dle znaleckého posudku (v tis. Kč)

Položka	Hodnota před přeceněním	Hodnota po přecenění
Budovy	46 216	51 200
Pozemky	6 502	11 257
Stroje	85 575	89 494
Zásoby	1 690	1 690
Výrobky	830	830
Pohledávky	880	880
Bankovní účty	600	600
Peníze v pokladně	150	150
Majetek celkem	142 443	156 101
Bankovní úvěr	21 295	21 295
Ostatní dlouh.záv.	31 942	31 942
Závazky z obch.vz.	1 790	1 790
Rezervy	763	763
Časové rozlišení	81	81
Závazky celkem	55 871	55 871
Čistý obchodní majetek	86 572	100 230

Majetek byl oceněn dvěma metodami:

➤ Účetní hodnota	86 572 tis. Kč
➤ Substanční hodnota	100 230 tis. Kč
Rozdíl v ocenění (vyšší substanční hodnota)	13 658 tis. Kč

Z výsledku ocenění můžeme vidět, že rozdíl z přecenění je 13 658 tis. Kč. Rozdíl mezi účetní hodnotou a hodnotou zjištěnou substanční hodnotou je diametrálně odlišný. Majetek evidovaný v účetních hodnotách je upravován pouze o odpisy. Tato hodnota však neodpovídá reálné hodnotě. Nástupnické společnosti ovšem získají majetek v substanční hodnotě, která odráží reálnou hodnotu.

3.4.6 Zaúčtování a vznik oceňovacího rozdílu a odložené daně – MK nemovitosti**Oceňovací rozdíl - společnost MK nemovitosti****Tab. č. 3. 15 Oceňovací rozdíl - společnost MK nemovitosti**

Metoda	Položka	Celkem v tis. Kč
Účetní hodnota	Majetek	53 318
	Závazky (-)	- 21 376
	Čistý obchodní majetek	31 942
Substanční hodnota	Majetek	63 057
	Závazky (-)	- 21 376
	Čistý obchodní majetek	41 681

Majetek byl oceněn dvěma metodami:

➤ Účetní hodnota	31 942 tis. Kč
➤ <u>Substanční hodnota</u>	<u>41 681 tis. Kč</u>
Rozdíl v ocenění (vyšší substanční hodnota)	9 739 tis. Kč

Rozdíl mezi oceněním čistého obchodního majetku společnosti MK nemovitosti v účetní hodnotě a oceněním na základě znaleckého posudku je 9 739 tis. Kč.

Zaúčtování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku

- | | |
|---|---------|
| ➤ Oceňovací rozdíl k nabytému majetku 9 739 tis. Kč | 027/418 |
|---|---------|

Odložená daň – společnost MK nemovitosti

Hlavním důvodem pro účtování o odložené dani je rozdíl mezi účetní a daňovou základnou. V případě rozštěpení se jedná o rozdíl mezi hodnotou aktiva v účetnictví po přecenění, oproti hodnotě, která je respektována z daňového pohledu. Odložená daň, se podle právní úpravy platné od 1. 1. 2012, vykazuje společně s přeceněním majetku v zahajovací rozvaze nově vznikajících společností. V našem případě se jedná o odložený daňový závazek, protože účetní hodnota aktiva je vyšší než daňová základna. Jedná se v podstatě o závazek do budoucna, např. pokud budou vyšší účetní odpisy majetku, bude to znamenat zvýšení daňového základu, a tím pádem i zvýšení daně. Pro účely výpočtu odložené daně využijeme zjednodušený způsob, a to výpočet odložené daně z oceňovacího rozdílu. Odložená daň je ryze účetním nástrojem, jedinou spojitostí s daněmi je sazba, která se využívá pro výpočet odložené daně. Jedná se totiž o platnou sazbu daně z příjmů právnických osob. V našem případě se jedná o sazbu 19 %, která je platná v letech 2012 a 2013.

Výpočet a zaúčtování odložené daně

- | | |
|---|---------|
| ➤ Odložená daň $9\,739\,000 \times 0,19 = 1\,850\,410$ Kč | 425/481 |
|---|---------|

3.4.7 Zahajovací rozvaha společnosti MK nemovitosti sestavená k 1. 1. 2013

Komentář k zahajovací rozvaze

V následující tabulce č. 3. 16 je uveden návrh struktury vlastního kapitálu nové společnosti MK nemovitosti. Tento návrh je, podle nové právní úpravy platné od 1. 1. 2012, podrobně komentován v komentáři k zahajovací rozvaze.

Tab. č. 3. 16 Údaje uvedené v komentáři k zahajovací rozvaze

Zanikající společnost FERRMON		Použití ve společnosti MK nemovitosti	
Položka	Hodnota v tis. Kč	Položka	Hodnota v tis. Kč
Rozdělení substanční hodnoty	41 681	Základní kapitál	20 000
		Rezervní fond	1 681
		HV min. let	20 000
Rozdělení účtu 418	9 739	Základní kapitál	9 000
		Rezervní fond	739
Jiný výsledek hospodaření	- 1 850	Jiný výsledek hospodaření	- 1 850
Celkem	49 570	Celkem	49 570

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že oceňovací rozdíl z přecenění byl celý rozdělen na položky vlastního kapitálu nově vznikající společnosti MK nemovitosti.

V projektu rozštěpení (Příloha č. 2) bylo stanoveno, že základní kapitál společnosti MK nemovitosti bude mít hodnotu 29 000 tis. Kč. Tento základní kapitál bude rozdělen mezi společníky – Jan Novák (jednatel, 60 % podíl), Bc. Karel Novák (jednatel, 20 % podíl), Ing. Bc. Jana Nováková (podíl 20 %). Ostatní položky vlastního kapitálu budou tvořeny rezervním fondem (1 681 tis. Kč + 739 tis. Kč = 2 420 tis. Kč) a HV minulých let (20 000 tis. Kč).

Zahajovací rozvaha

Při sestavení zahajovací rozvahy je potřeba vycházet z projektu přeměny (Příloha č. 2), ale také z konečné rozvahy společnosti FERRMON.

Tab. č. 3. 17 Zahajovací rozvaha společnosti MK nemovitosti sestavená k 1. 1. 2013

Aktiva	v tis. Kč	Pasiva	v tis. Kč
Dlouhodobý hmotný majetek	62 457	Vlastní kapitál	49 570
Budovy	51 200	Základní kapitál	29 000
Pozemky	11 257	Rezervní fond	2 420
		HV minulých let	20 000
		Jiný výsledek hospodaření	- 1 850
Krátkodobý finanční majetek	600	Dlouhodobé závazky	21 295
Peníze na běžném účtu	600	Bankovní úvěr	21 295
		Časové rozlišení	81
Oceňovací rozdíl	9 739	Náklady příštích období	81
		Odložený daňový závazek	1 850
Aktiva celkem	72 796	Pasiva celkem	72 796

Hlavní součástí aktiv jsou budovy a pozemky po přecenění, které byly na MK nemovitosti převedeny z FERRMONU. V aktivech je dále oceňovací rozdíl v hodnotě 9 739 tis. Kč a peníze na běžném účtu (600 tis. Kč).

V pasivech je uveden vlastní kapitál, jehož rozdělení je podrobně rozvedeno v komentáři k zahajovací rozvaze v předcházející tabulce. Dle nové právní úpravy je v zahajovací rozvaze na straně pasiv uveden odložený daňový závazek, který musí být vypočten a zaúčtován k 1. 1. 2013.

3.4.8 Zaúčtování a vznik oceňovacího rozdílu a odložené daně - FERRMONT

Oceňovací rozdíl - společnost FERRMONT

Tab. č. 3. 18 Oceňovací rozdíl společnost FERRMONT

Metoda	Položka	Celkem v tis. Kč
Účetní hodnota	Majetek	89 125
	Závazky (-)	- 34 495
	Čistý obchodní majetek	54 630
Substanční hodnota	Majetek	93 044
	Závazky (-)	- 34 495
	Čistý obchodní majetek	58 549

Majetek byl ocenění dvěma metodami:

- Účetní hodnota 54 630 tis. Kč
 - Substanční hodnota 58 549 tis. Kč
- Rozdíl v ocenění (vyšší substanční hodnota) 3 919 tis. Kč**

Rozdíl mezi oceněním čistého obchodního majetku na základě účetních hodnot a oceněním dle znaleckého posudku je 3 919 tis. Kč.

Zaúčtování oceňovacího rozdílu

- Oceňovací rozdíl k nabytému majetku 3 919 tis. Kč

027/418

Odložená daň – společnost FERRMONT

V případě společnosti FERRMONT se jedná o odložený daňový závazek, protože účetní hodnota aktiva je vyšší než daňová základna. Jedná se v podstatě o závazek do budoucna, např. pokud budou vyšší účetní odpisy majetku, bude to znamenat zvýšení daňového základu, a tím pádem i zvýšení daně. Pro účely výpočtu odložené daně využijeme zjednodušený způsob, a to výpočet odložené daně z oceňovacího rozdílu.

Výpočet a zaúčtování odložené daně

- Odložená daň $3\,919\,000 \times 0,19 = 744\,610$ Kč 425/481

3.4.9 Zahajovací rozvaha společnosti FERRMONT sestavená k 1. 1. 2013

Komentář k zahajovací rozvaze

V následující tabulce č. 3. 19 je uveden návrh struktury vlastního kapitálu nové společnosti FERRMONT. Tento návrh je, podle nové právní úpravy platné od 1. 1. 2012, podrobně komentován v komentáři k zahajovací rozvaze.

Tab. č. 3. 19 Údaje uvedené v komentáři k zahajovací rozvaze (v tis. Kč)

Zanikající FERRMON		Použití ve společnosti FERRMONT	
Položka	Hodnota	Položka	Hodnota
Rozdělení substanční hodnoty	58 549	Základní kapitál	25 000
		Rezervní fond	1 549
		HV min. let	32 000
Rozdělení účtu 418	3 919	Základní kapitál	3 000
		Rezervní fond	919
Jiný výsledek hospodaření	- 745	Jiný výsledek hospodaření	- 745
Celkem	61 723	Celkem	61 723

V projektu rozštěpení (Příloha č. 2) je uvedeno, že základní kapitál bude mít hodnotu 28 000 000 Kč. Tento základní kapitál bude rozdělen mezi společníky – Jan Novák (jednatel, 60 % podíl), Bc. Karel Novák (jednatel, 20 % podíl), Ing. Bc. Jana Nováková (podíl 20 %). Dále bude vlastní kapitál tvořen rezervním fondem v hodnotě 2 468 tis. Kč (1 549 tis. Kč + 919 tis. Kč) a HV minulých let (32 000 tis. Kč).

Zahajovací rozvaha

Při sestavení zahajovací rozvahy vycházíme především z projektu rozštěpení (Příloha č. 2) a konečné účetní závěrky společnosti FERRMON. Převážnou část aktiv zahajovací rozvahy společnosti FERRMONT tvoří strojní vybavení (po přecenění), zásoby a pohledávky z obchodních vztahů. Na straně pasiv je pak vlastní kapitál, rozdělený podle komentáře k zahajovací rozvaze, a odložená daň, která musí být k 1. 1. 2013 vypočtena, zaúčtována a zařazena do zahajovací rozvahy.

Tab. č. 3. 20 Zahajovací rozvaha společnosti FERRMONT sestavená k 1. 1. 2013

Aktiva	v tis. Kč	Pasiva	v tis. Kč
Dlouhodobý hmotný majetek	89 494	Vlastní kapitál	61 723
Stroje	89 494	Základní kapitál	28 000
Zásoby	2 520	Rezervní fond	2 468
Materiál	1 690	Nerozdělený zisk	32 000
Výrobky	830	Jiný výsledek hospodaření	- 745
Krátkodobé pohledávky	880	Dlouhodobé závazky	31 942
Pohledávky z obchodních vztahů	880	Ostatní dlouhodobé závazky	31 942
Krátkodobý finanční majetek	150	Krátkodobé závazky	1 790
Peníze v pokladně	150	Závazky z obchodních vztahů	1 790
Oceňovací rozdíl	3 919	Rezervy	763
		Účetní rezervy	763
		Odložený daňový závazek	745
Aktiva celkem	96 963	Pasiva celkem	96 963

4 Vyhodnocení rozdělení a doporučení pro zúčastněné podniky

Společnost FERRMON se v roce 2012 rozhodla pro oddělení nemovitostí od hlavní výrobní činnosti. Hlavním důvodem byly příliš vysoké náklady na správu výrobních hal. Jako nejvýhodnější společnost shledala variantu rozdělení se vznikem nové společnosti s ručením omezeným MK nemovitosti, na kterou budou převedeny veškeré budovy a pozemky. Náplní činnosti MK nemovitosti bude pronájem bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb spojených s pronájmem. Rozhodný den společnost FERRMON stanovila na 1. 1. 2013. Na základě této situace jsme společnosti doporučila dvě možné varianty řešení, a to odštěpení a rozštěpení, které jsme později na FERRMON aplikovala. V následujících kapitolách bude průběh odštěpení a rozštěpení vyhodnocen a v závěru budou uvedeny doporučení pro zúčastněné podniky.

4.1 Vyhodnocení odštěpení

Dle harmonogramu, uvedeného v kapitole č. 3. 3. 1, bylo první krokem odštěpení sestavení konečné účetní závěrky společnosti FERRMON k datu 31. 12. 2012. Celková aktiva v konečné rozvaze byla 142 443 tis. Kč, pasiva pak měla hodnotu 142 443 tis. Kč. Převážná část pasiv byla tvořena vlastním kapitálem, který měl následující strukturu – základní kapitál (200 tis. Kč), rezervní fond (20 tis. Kč) a hospodářský výsledek minulých let (86 352 tis. Kč).

Dále byl, v souvislosti s projektem odštěpení (Příloha č. 1), rozdělen majetek přecházející na společnost MK nemovitosti a majetek, který zůstává ve FERRMONU. Podstatou odštěpení bylo oddělení nemovitostí od hlavní výrobní činnosti. Z tohoto důvodu na MK nemovitosti přešly veškeré budovy a pozemky a s nimi spojené závazky. FERRMON si v rámci pokračování výroby ponechal strojní vybavení, zásoby, pohledávky z obchodních vztahů, peníze v pokladně, závazky z obchodní činnosti, účetní rezervy a rovněž celý vlastní kapitál v hodnotě 86 572 tis. Kč. Odštěpovaná část majetku byla následně oceněna metodou vycházející z účetních hodnot a metodou substanční. Budovy měly účetní hodnotu 46 216 tis. Kč, pozemky 6 502 tis. Kč, peníze na běžném účtu 600 tis. Kč. Na straně pasiv byly dlouhodobé závazky (53 237 tis. Kč) a časového rozlišení (81 tis. Kč). Na základě znaleckého posudku z 31. 3. 2013 byly budovy přeceněny na 51 200 tis. Kč a pozemky na 11 257 tis. Kč.

V případě běžného účtu, časového rozlišení a dlouhodobých závazků se hodnota nezměnila, neboť pro jejich přecenění nebyl důvod. Celkový rozdíl z přecenění byl 9 739 tis. Kč.

K 1. 1. 2013 byly sestaveny zahajovací rozvahy společností MK nemovitosti a FERRMON. Novela zákona, platná od 1. 1. 2012, stanovila, že zahajovací rozvaha nově vznikající společnosti MK nemovitosti musí obsahovat již přeceněný odštěpovaný majetek a odloženou daň. V komentáři k zahajovací rozvaze musí být od roku 2012 detailně popsáno rozdělení oceňovacího rozdílu z přecenění na jednotlivé položky vlastního kapitálu. V případě MK nemovitosti byla odložená daň vypočtena v hodnotě 947 tis. Kč. Tato odložená daň se pak účtovala na vrub Jiného výsledku hospodaření (425) a ve prospěch účtu Odložená daňový závazek (481). Důvodem pro vznik odložené daně byla vyšší účetní hodnota budov, která byla způsobena znaleckým přeceněním, oproti nižší daňové základně. V komentáři k zahajovací rozvaze byla celá hodnota oceňovacího rozdílu z přecenění (9 739 tis. Kč) rozdělena mezi základní kapitál (9 000 tis. Kč) a rezervní fond (739 tis. Kč). Toto rozdělení vychází z projektu odštěpení (Příloha č. 1), ve kterém bylo uvedeno, že základní kapitál společnosti MK nemovitosti bude mít hodnotu 9 000 000 Kč. Zahajovací rozvaha MK nemovitosti sestavená k 1. 1. 2013 měla na straně aktiv přeceněný dlouhodobý majetek v celkové sumě 62 457 tis. Kč a peníze na běžném účtu (600 tis. Kč). Pasivní část rozvahy tvořil vlastní kapitál (8 792 tis. Kč), dlouhodobé závazky (53 237 tis. Kč), časové rozlišení (81 tis. Kč) a odložený daňový závazek (947 tis. Kč).

4.2 Vyhodnocení rozštěpení

Dle harmonogramu, uvedeného v kapitole č. 3. 4. 1, bylo prvním krokem rozštěpení sestavení účetní závěrky společnosti FERRMON k 31. 12. 2012. Konečná rozvaha obsahovala aktiva v hodnotě 142 443 tis. Kč a pasiva v částce 142 443 tis. Kč. Vlastní kapitál byl tvořen základním kapitálem (200 tis. Kč), rezervním fondem (20 tis. Kč) a nerozděleným ziskem (86 352 tis. Kč). Základním principem rozštěpení byl zánik společnosti FERRMON a převod jejího majetku, závazků a vlastního kapitálu na dvě nově vzniklé společnosti FERRMONT a MK nemovitosti. S tímto faktem souviselo rozdělení majetku, které vycházelo z projektu přeměny (Příloha č. 2). Na společnost MK nemovitosti přešly budovy, pozemky, peníze na běžném účtu, dlouhodobý úvěr, časové rozlišení a část rozděleného vlastního kapitálu. FERRMONT v rámci rozštěpení získal stroje, zásoby, pohledávky a závazky z obchodních vztahů, peníze v pokladně, ostatní dlouhodobé závazky a rovněž část vlastního

kapitálu. Toto rozdělení vychází z požadavku FERRMONU oddělit nemovitosti od hlavní výrobní činnosti. Dalším krokem bylo oceňování. Nejdříve byla vyčíslena účetní hodnota čistého obchodního majetku, která byla vypočtena jako rozdíl mezi celkovou účetní hodnotou aktiv a sumou závazků. Účetní hodnota ČOM společnosti MK nemovitosti byla 31 942 tis. Kč a FERRMONT měl ČOM v hodnotě 54 630 tis. Kč. Znaleckým posudkem byl přeceněn veškerý majetek zanikající společnosti FERRMON. Budovy byly přeceněny na 51 200 tis. Kč, pozemky na 11 257 tis. Kč a stroje na 89 494 tis. Kč. U ostatních položek majetku a závazků nebyl důvod pro jejich přecenění, jejich hodnota zůstala stejná. Dle znaleckého posudku byla hodnota ČOM společnosti MK nemovitosti 41 681 tis. Kč. Rozdíl, mezi vyšší substanční a nižší účetní hodnotou, byl 9 739 tis. Kč. Tento rozdíl byl zaúčtován na vrub účtu 027 (Oceňovací rozdíl k nabytému majetku) a ve prospěch účtu 418 (Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách. V případě společnosti FERRMONT byla substanční hodnota ČOM vyčíslena na částku 58 549 tis. Kč. Rozdíl, mezi vyšší substanční a nižší účetní hodnotou, byl opět zaúčtován stejným způsobem jako v případě společnosti MK nemovitosti, a to ve výši 3 919 tis. Kč.

K 1. 1. 2013 byly sestaveny zahajovací rozvahy společností MK nemovitosti a FERRMONT. Za zanikající společnost FERRMON se už zahajovací rozvaha nesestavuje. Novela ZoPS, platná od počátku roku 2012, určila, že zahajovací rozvaha společností vznikajících rozštěpením musí obsahovat již přeceněný majetek a odloženou daň. V komentáři k zahajovací rozvaze musí být podrobně popsáno rozdělení oceňovacího rozdílu z přecenění mezi jednotlivé položky vlastního kapitálu. Nejprve se práce věnovala společnosti MK nemovitosti. Odložená daň byla vypočtena z oceňovacího rozdílu a měla hodnotu 1 850 tis. Kč. Důvodem pro její vznik byla účetní hodnota nemovitostí, která byla způsobena znaleckým přeceněním, oproti nižší daňové základně. V komentáři k zahajovací rozvaze MK nemovitosti byla rozdělena substanční hodnota (41 681 tis. Kč) a rozdíl z přecenění (9 739 tis. Kč). Toto rozdělení navazuje na projekt rozštěpení, ve kterém bylo stanoveno, že základní kapitál společnosti MK nemovitosti bude 29 000 000 Kč. Následně byla sestavena zahajovací rozvaha, která na straně aktiv obsahovala pozemky a budovy (v přeceněné hodnotě), peníze na běžném účtu a oceňovací rozdíl (9 739 tis. Kč). Pasiva pak měla následující strukturu – vlastní kapitál (49 570 tis. Kč), bankovní úvěr (21 295 tis. Kč), časové rozlišení (81 tis. Kč) a odložený daňový závazek (1 850 tis. Kč). Ve společnosti FERRMONT byla rovněž vypočtena daň z oceňovacího rozdílu, a to v hodnotě 745 tis. Kč. Jednalo se o odložený daňový závazek, který byl podle nové právní úpravy účtován na vrub účtu 425 (Jiný výsledek hospodaření) a ve prospěch účtu 481 (Odložený daňový závazek a pohledávka). V tabulce č. 3. 19 Údaje

uvedené v komentáři k zahajovací rozvaze byla rozdělena substanční hodnota (58 549 tis. Kč) a oceňovací rozdíl z přecenění (3 919 tis. Kč). V návaznosti na projekt přeměny byl základní kapitál stanoven ve výši 28 000 000 Kč. Zahajovací rozvaha FERRMONTU sestavená k 1. 1. 2013 měla na straně aktiv přeceněné stroje v hodnotě 89 494 tis. Kč, peníze v pokladně (150 tis. Kč), zásoby (2 520 tis. Kč), pohledávky z obchodních vztahů (880 tis. Kč) a oceňovací rozdíl k nabytému majetku (3 919 tis. Kč). Pasiva pak byla tvořena vlastním kapitálem (61 723 tis. Kč), dlouhodobými závazky (31 942 tis. Kč), krátkodobými závazky z obchodních vztahů (1 790 tis. Kč), účetními rezervami (763 tis. Kč) a odloženým daňovým závazkem (745 tis. Kč).

4.3 Doporučení pro zúčastněné podniky

V následující kapitole bych chtěla vyjádřit své připomínky a názory týkající se provedení odštěpení a rozštěpení ve společnosti FERRMON.

Rozhodný den byl stanoven na 1. 1. 2013. Dle mého názoru se jedná o velice dobré řešení. Rozhodný den následuje ihned po konečné účetní závěrce sestavené k datu 31. 12. 2012 a nevznikají tak podniku komplikace, které by mohlo způsobit stanovení rozhodného dne např. v průběhu kalendářního roku. Účetní období tedy bude mít 12 měsíců. Vyhotovení projektu přeměny je stanoveno na duben 2013. Projekt tedy následuje až po rozhodném dni přeměny. Podnik tak zachoval zažitý typ stanovení rozhodného dne.

Problém vidím v osobách společníků, ve společnosti FERRMON jsou pan Jan Novák i pan Bc. Karel Novák jednatelem. Důležité je se dohodnout kdo bude jednatelem v nově vznikající společnosti MK nemovitosti, v případě odštěpení, nebo kdo bude jednatelem společností MK nemovitosti a FERRMONT, v případě rozštěpení. Společníci se později mohou rozhodnout, že zaměstnají externí osobu, která bude vykonávat činnost jednatele.

K oceňování byly využity dvě metody, a to metoda účetní a metoda substanční. V případě rozštěpení byl zaúčtován oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Tento oceňovací rozdíl vznikl z rozdílu mezi hodnotou čistého obchodního majetku dle znaleckého posudku a účetního hodnotou čistého obchodního majetku. Společnost se rozhodla pro ponechání účetních hodnot, tzn. že nebude rušit oprávký ani opravné položky. Přístup se vznikem

oceňovacího rozdílu má mnoho odpůrců v České republice i v zahraničí, proto by bylo dobré uvažovat, zda není vhodnější znalecký posudek s individuálním oceněním jednotlivých položek majetku. Pokud se společnost rozhodne pro individuální ocenění, nevzniká jí oceňovací rozdíl, ale goodwill. Musíme přihlédnout také k faktu, že pokud by společnosti MK nemovitosti a FERRMONT chtěly působit na zahraničním trhu je nutné individuální ocenění, neboť zahraniční společnosti neberou v potaz metodu s oceňovacím rozdílem.

V rámci rozštěpení byly převedeny na nově vznikající společnost FERRMONT pohledávky a závazky z obchodních vztahů. Společnost FERRMONT by si v případě pohledávek, které převzala (pohledávky mají různou dobu splatnosti) měla vytvořit určitý systém, kterým tyto pohledávky bude sledovat. Je pro ni také nutné prověřit důvěryhodnost a platební morálku odběratelů.

V případě závazků je nutné dodržet splatnosti. Společnost FERRMONT tyto závazky převzala od FERRMONU, který působí již dlouhou dobu na trhu a je velice spolehlivým obchodním partnerem. Nebylo by tedy dobré, aby si nová společnost hned na začátku vytvořila pověst nestálého partnera, který neplní řádně a včas své závazky.

5 Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo doporučit společnosti s ručením omezeným FERRMON jednu z variant rozdělení se vznikem nových společností.

Na základě výsledků své práce, tzn. aplikace rozštěpení a odštěpení na konkrétní společnost FERRMON, jsem jako výhodnější shledala variantu odštěpení se vznikem nových společností. Tato forma má hned několik výhod, které považuji pro společnost za zásadní.

Základním principem odštěpení je, že původní společnost FERRMON nezaniká a pokračuje ve své činnosti. Oproti rozštěpení jsou omezeny administrativní nároky spojené se zánikem společnosti. V pokračování činnosti rozdělované společnosti spočívá také další výhoda. FERRMON je zavedeným a stabilním podnikem, který působí již řadu let na trhu, má tedy vytvořené své dobré jméno a významné obchodní kontakty prověřené mnoholetou spoluprací.

Společníci rozdělovaného FERRMONU se rovněž stávají společníky v nově vznikající společnosti MK nemovitosti. Tato úprava je ideální především pro společníky s menšinovými podíly, kteří na hlasování valné hromady nemají příliš velkou moc ovlivnit výsledné rozhodnutí.

Další výhodou pak může být rozdíl týkající se oceňovací majetku, který přechází na nově vznikající společnost nebo společnosti. V případě rozštěpení se oceňuje veškerý majetek zanikající společnosti, zatímco u odštěpení se znaleckým posudkem oceňuje pouze majetek a závazky, které přecházejí na nově vznikající odštěpovanou společnost. S oceněním při odštěpení jsou tedy spojeny menší náklady než při rozštěpení.

Závěrem bych podniku FERRMON doporučila odštěpení, protože se mi po všech stránkách jeví jako jednodušší a méně náročné. Výběr formy rozdělení vždy není tak jednoznačný, je zásadní posoudit každou konkrétní situaci, protože pozdější nevýhody přeměny by mohly mít fatální následky na další působení podniku na trhu a jeho dobré jméno.

Seznam použité literatury

Knihy:

BULLA, Miroslav a kolektiv autorů. *Účetnictví podnikatelů 2010*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 664 s. ISBN 978-80-89364-07.

DĚDIČ, Jan a kolektiv autorů. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*, Praha: Bova Polygon, 2012. 368 s. ISBN 978-80-7273-170-1.

DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních společností a družstev*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 432 s. ISBN 978-80-89364-07-7.

DVOŘÁK, Tomáš. *Společnost s ručením omezeným*. Praha: ASPI, 2008. 454. s. ISBN 979-80-7357-344-7.

HÁLEK, Vítězslav. *Oceňování majetku v praxi*. Bratislava: Donau Media, 2009. 247 s. ISBN 978-80-807357-376-8.

JOSKOVÁ, Lucie. *FÚZE – právo, účetnictví, daně*. Praha: Linde Praha, a. s., 2012. 69 s. ISBN 978-80-7201-885-7.

MIRČEVSKÁ, Dalimila. *Kapitálové společnosti – daně, účetnictví, právo*. Praha: Grada Publishing, 2009. 208 s. ISBN 978-80-247-3000-4.

PELIKÁN, Robert. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev*. Komentář. 1. díl. § 1 - 179. Praha: Leges, 2010. 256 s. ISBN 978-80-87212-56-1.

PELIKÁN, Robert. *Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev*. Komentář. 2. díl. § 180 - 389. Praha: Leges, 2010. 256 s. ISBN 978-80-87212-56-1.

SKÁLOVÁ, Jana a Pěva Čouková. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 436 s. ISBN 978-80-7357-485-7.

SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 264 s. ISBN 978-80-7357-967-8.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2009. 296 s. ISBN 978-80-247-2760-8.

VOMÁČKOVÁ, Hana. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*. Praha: Bova Polygon, 2009. 560 s. ISBN 978-80-7273-157-2.

Odborné časopisy:

DĚDIČ, Jan. *Novinky v právní úpravě přeměn obchodních společností a družstev*. Obchodně právní revue, 2012, roč. 4, č. 1, s. 9 – 17. ISSN 1803-6554.

DĚRGEL, Martin. *Rozdělení společnosti*. Účetnictví v praxi, 2009, roč. 13, č. 4, s.36 – 38. ISSN 1211-7307.

DĚRGEL, Martin. *Rozdělení společnosti (2. část)*. Účetnictví v praxi, 2009, roč. 13, č. 5, s. 61 – 62. ISSN 1211-7307.

JOSKOVÁ, Lucie. *Nová právní úprava přeměn*. Daně a právo v praxi, 2008, roč.13, č. 5, s. 61 – 62. ISSN 1211-7293.

Internetové zdroje a elektronické dokumenty:

<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/premeny-obchodnich-spolecnosti-opu/1000818/51717/>

[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9149v11968-rozdeleni-spolecnosti-odstepenim/?search_query=\\$index=828&search_results_page=1](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9149v11968-rozdeleni-spolecnosti-odstepenim/?search_query=$index=828&search_results_page=1)

<http://ekonom.ihned.cz/c1-18984700>

<http://www.ucetni-portal.cz/dph-dopady-u-rozdeleni-odstepenim-171-v.html>

<http://www.epravo.cz/top/clanky/k-nekterym-zmenam-v-premenach-obchodnich-spolecnosti-od-1-1-2012-84131.html>

<http://www.deloittelegal.cz/hn-ucetni-zaverku-si-letos-zamerne-vylepsi-petina-firem.html>

Zákony:

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí

Seznam zkratek

a. s.	akciová společnost	ust.	ustanovení
č.	číslo	VK	vlastní kapitál
ČOM	čistý obchodní majetek	vyd.	vydání
ČÚS	Český účetní standard	ZDP	Zákon o daních z příjmů
D	Dal	ZoPS	Zákon o přeměnách obchodních společností a družstev
ES	Evropské společenství		
EU	Evropská unie		
HV	hospodářský výsledek		
Kč	korun českých		
MD	Má Dáti		
mil.	milión		
např.	například		
Obr.	obrázek		
OD	odložená daň		
odst.	odstavec		
OR	obchodní rejstřík		
OZ	obchodní zákoník		
písm.	písmeno		
popř.	popřípadě		
příp.	případně		
r.	rok		
s.	strana		
Sb.	sbírky		
spol.	společnost		
s. r. o.	společnost s ručením omezeným		
Tab.	tabulka		
tis.	tisíc		
tj.	to je		
tzn.	to znamená		
tzv.	takzvaný		

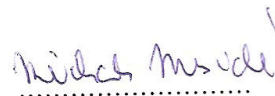
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 24. 4. 2013



Michaela Musialková

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Projekt odštěpení

Příloha č. 2 – Projekt rozštěpení

